



CENTRE AFRICAIN D'ETUDES
SUPERIEURES EN GESTION



INSTITUT SUPERIEUR DE COMPTABILITE

DIPLÔME D'AUDIT INTERNATIONAL ET CONTROLE

D.E.S.S - *Diplôme de 3^e cycle*

12^e Promotion

MEMOIRE DE FIN D'ETUDES

Thème:

*Evaluation du contrôle interne d'un établissement
Public: cas du Centre National d'Odontostomatologie
du Mali*

Bibliothèque du CESAG



108467

Sous la direction de :

Monsieur Cheickh Abdoulaye CISSE,

*Directeur associé de la Société d'Assistance, de Révision
et d'Expertise Comptable et Informatique (SARECI) au*

MALI

Présenté par:

Moïse ZAGRE

M0148AUDIT02

2



Février 2002

DEDICACE

Je dédie le présent mémoire :

- A mon cher père,
- A ma chère mère
- A mes sœurs Clarisse et Madame OUEDRAOGO Elise,
- A mes frères Joel, Olivier et Ferdinand,
- Et à mon beau-frère Alexis

Vos prières et vos bénédictions m'ont accompagné tout au long de cette formation.

Puisse Dieu vous donner longue vie pour cueillir les fruits de vos sacrifices

incommensurables.

REMERCIEMENTS

Nous voudrions à travers ce mémoire, remercier tous ceux qui, par leurs encouragements, leurs critiques, leurs conseils et leurs assistances, nous ont aidé tout au long de notre formation ainsi qu'à la réalisation de ce mémoire.

Notre gratitude va en tout premier lieu à Madame YAMEOGO née SAWADOGO Ruth du Ministère de l'Administration Territoriale au Burkina Faso pour avoir facilité le financement de cette formation.

Nous voudrions aussi témoigner notre reconnaissance au Directeur associé de la Société d'Assistance, de Révision et d'Expertise Comptable et Informatique (SARECI) du Mali ainsi que l'Associé gérant du cabinet PANAUDIT du Burkina Faso et tous leurs personnels pour l'encadrement utile dont nous avons bénéficié durant la période de notre stage pratique.

Une mention spéciale va à l'endroit de Monsieur Cheikh Abdoulaye CISSE, notre Directeur de mémoire et à Monsieur Moussa YAZI, Sous-directeur de l'Institut Supérieur de Comptabilité pour leur disponibilité et leurs précieuses observations et suggestions.

Au corps professoral et à tout le personnel du CESAG, nous leur disons merci pour leurs multiples services.

A tous les amis et jeunes frères qui ont accepté débattre du sujet avec nous, de lire nos écrits, nous leur disons merci.

A nos camarades de la 12^{ème} promotion du cycle « Audit », merci pour les moments de durs labeurs que nous avons passés ensemble.

Nous ne saurions terminer sans exprimer notre profonde gratitude à tous nos amis Burkinabè et leurs familles grâce auxquels notre séjour à Dakar nous a semblé très bref. Toutefois, une mention spéciale va à l'endroit de Monsieur Moussa KOBRE et son épouse qui ont agrémenté et pris en charge tout notre séjour en charge et surtout pour leur constante disponibilité.

Que Dieu les bénisse tous.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

TABLE DES ABREVIATIONS

Bàp : Bon à payer

Bdr : Bordereau de réception

CNCC : Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes

CNOS : Centre National d'odontostomatologie

COEC : Conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables

COSO : Committee Of Sponsoring Organisations

CRB : Comité de Réglementation Bancaire

EPA : Etablissement public à caractère administratif

GAAS: Generally accepted auditing standards

IFACI : Institut Français des Auditeurs et Consultants Internes

INPS : Institut National de prévoyance sociale

OECCA : Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés

POCA : Pratiques d'Organisation Communément adoptées

QCI: Questionnaire de contrôle interne

<i>LISTE DES FIGURES, TABLEAUX, ET DIAGRAMMES</i>
--

I LISTE DES FIGURES

Figure N°1 : Démarche d'évaluation du contrôle interne	33
Figure N°2 : Présentation du modèle d'analyse	42
Figure N°3 : Organigramme du centre	58

II LISTE DES TABLEAUX

Tableau N°1 : Synthèse des étapes de l'orientation et de la planification	28
Tableau N°2 : Exemple de Grille de séparation des tâches	37
Tableau N°3 : Synthèse des étapes d'évaluation du contrôle interne,	44
Tableau N°4 : Les indicateurs et les critères de mesures,	47
Tableau N°5: Les indicateurs et les critères de mesures (suite)	48
Tableau N°6: test de conformité sur les procédures d'achat	76
Tableau N°7 : Echantillon sur les dépenses sur les achats	79
Tableau N°8 : Test sur les procédures d'appel d'offre	80
Tableau N°9 : Analyse des faiblesses cycles des achats	83
Tableau N° 10: Analyse des faiblesses cycles des achats (suite)	84
Tableau N°11 : Analyse des faiblesses et recommandations	90
Tableau N°12 : Analyse des faiblesses et recommandations du cycle des stocks	96
Tableau N°13 : Echantillon sur la liste du personnel contractuel	103
Tableau N°14 : Analyse des faiblesses du cycle personnel-paie	105
Tableau N°15 : Analyse des faiblesses et recommandations	110

III LISTE DES DIAGRAMMES

Diagramme N°1: l'expression de besoin	70
Diagramme N°2: l'autorisation de dépense	71
Diagramme N°3: l'engagement de la dépense	72
Diagramme N°4: la réception des articles	73
Diagramme N°4 : la réception des articles (bis)	74
Diagramme N°5: le mandatement	75
Diagramme N° 6: la préparation de la paie	101

TABLE DES MATIERES

Dédicace	I
Remerciements	II
Table des abréviations	IV
Liste des figures, tableaux et diagrammes	V
Table des matières	VII
Introduction générale	1
Première Partie : Cadre théorique de l'évaluation du contrôle interne	8
Introduction de la première partie	9
Chapitre I La notion de contrôle interne	11
Section I Définition	11
Section II Les objectifs du contrôle interne	12
2-1 Assurer la maîtrise de l'entreprise	12
2-2 Assurer la sauvegarde des actifs de l'entreprise	13
2-3 Assurer la qualité des informations	13
2-4 Favoriser l'amélioration des performances	14
2-5 Assurer l'application des instructions de la direction	14
Section III Les grands principes du contrôle interne	14
3-1 L'organisation et la division des tâches	15
3-2 La séparation des tâches	15
3-3 L'intégration d'auto-contrôle	16
3-4 La bonne information	16
3-5 La qualité du personnel	16
3-6 L'harmonie	17
3-7 L'universalité	17
3-8 L'indépendance	17
3-9 La permanence	17

Section IV Les éléments d'un bon contrôle interne	18
4-1 L'environnement du contrôle	18
4-2 L'évaluation des risques	19
4-3 Les activités de contrôle	20
4-4 L'information et la communication	20
4-5 Le pilotage	21
Section V Le contrôle interne spécifique au secteur public	22
5-1 Les principes de base de la comptabilité publique	22
5-1-1 Le principe de séparation des fonctions	22
5-1-2 Le principe de l'unité de caisse	22
5-2 Les acteurs du système	22
5-2-1 Les administrateurs	23
5-2-2 L'ordonnateur	23
5-2-3 Les comptables publics	23
5-2-4 Les contrôleurs financiers	24
5-2-5 Le comptable matière	24
5-3 La procédure d'exécution de la dépense	24
Chapitre II L'évaluation du contrôle interne	26
Section I La méthodologie d'audit légal	26
1-1 L'orientation et la planification de la mission	27
1-2 L'évaluation du contrôle interne	28
Section II La démarche d'évaluation du contrôle interne	29
2-1 La prise de connaissance des procédures	29
2-2 L'évaluation préliminaire	30
2-3 Le contrôle du fonctionnement du système	31
2-4 L'évaluation définitive	32
2-5 L'analyse des faiblesses	32
Section III Les moyens d'investigation	34
3-1 Les questionnaires	34
3-1-1 Les questionnaires de prise de connaissance	34
3-1-2 Les questionnaires de contrôle interne	35

3-2 La grille de séparation des tâches	36
3-3 Les diagrammes de circulation	38
3-4 La description narrative	38
3-5 Le sondage	39
3-6 Les vérifications et les divers rapprochements	40
3-7 La piste d'audit	40
Section IV Approche méthodologique	40
4-1 Le modèle d'analyse	41
4-1-1 L'orientation et la planification de la mission	43
4-1-2 L'évaluation du contrôle interne	43
4-1-2-1 La prise de connaissance des procédures	45
4-1-2-2 L'évaluation préliminaire	45
4-1-2-3 Le contrôle du fonctionnement du système	45
4-1-2-4 L'évaluation définitive	46
4-1-2-5 L'analyse des faiblesses	46
4-1-3 Les indicateurs et les critères de mesure	46
4-1-4 La collecte des données et leur exploitation	49
4-1-4-1 le questionnaire	49
4-1-4-2 l'analyse documentaire	50
4-1-4-3 la grille d'analyse des tâches	50
4-1-4-4 L'entretien	50
4-1-4-5 L'observation physique	51
Conclusion de la Première Partie	52
Deuxième partie : application pratique de l'évaluation du contrôle interne au	
CNOS	53
Introduction de la deuxième partie	54
Chapitre I Présentation du CNOS	56
Section I Généralités	56
1-1 Historique	56

1-2 Objectifs	56
1-2-1 Assurer la prise en charge des patients	56
1-2-2 Améliorer les conditions de travail et la capacité du personnel	56
1-2-3 Renforcer le plateau technique	57
Section II Organisation et fonctionnement	57
2-1 Organisation	58
2-2 Fonctionnement	59
2-2-1 Le conseil d'administration	59
2-2-2 La direction générale	60
2-2-3 L'organe consultatif	60
section III Les ressources	60
3-1 les ressources humaines	60
3-2 les ressources financières	61
3-3 les ressources matérielles	61
3-3-1 les infrastructures	61
3-3-2 le matériel informatique	62
Section IV Spécificités	62
4-1 Le système comptable	63
4-2 L'exécution budgétaire	63
Chapitre II Analyse des cycles du CNOS et recommandations	65
Section I Le cycle des achats	65
1-1 La prise de connaissance des procédures	66
1-1-1 La description des procédures	66
1-1-1-1 l'expression de besoin	66
1-1-1-2 l'autorisation des dépenses	66
1-1-1-3 l'engagement de la dépense	67
1-1-1-4 la réception des articles	67
1-1-1-5 le mandatement	68
1-1-2 Le test d'existence	76
1-2 L'évaluation préliminaire	76
1-2-1 Les forces du système	76

1-2-2 Les faiblesses apparentes	77
1-3 Le contrôle du fonctionnement des procédures	78
1-4 Evaluation définitive	81
1-5 Analyse des faiblesses	82
1-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations	85
Section II Cycle de la trésorerie	85
2-1 La prise de connaissance des procédures	86
2-1-1 Pour les opérations en banque	86
2-1-2 Les opérations de caisse	87
2-2 L'évaluation préliminaire	87
2-2-1 les forces du système	87
2-2-2 les faiblesses du système	88
2-3 le contrôle du fonctionnement du système	88
2-4 l'évaluation définitive du système	89
2-5 analyse des faiblesses et recommandations	89
2-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations	91
Section III le cycle des stocks	92
3-1 La prise de connaissance des procédures	92
3-1-1 les entrées en stocks	92
3-1-2 Les sorties de stocks	93
3-1-3 l'inventaire en fin d'année	93
3-2 L'évaluation préliminaire	93
3-2-1 les forces du système	94
3-2-2 les faiblesses du système	94
3-3 Le contrôle du fonctionnement du système	95
3-4 l'analyse définitive	95
3-5 Analyses des faiblesses et recommandations	95
3-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations	97
Section IV Le cycle du personnel	98
4-1 La prise de connaissance des procédures	98
4-2 L'évaluation préliminaire	102

4-2-1 Les forces du système	102
4-2-2 Les faiblesses	102
4-3 Le contrôle de fonctionnement du système	102
4-4 Evaluation définitive	104
4-5 Analyse des faiblesses et recommandations	104
4-6 Stratégie de mise en œuvre	106
Section V Le cycles des immobilisations	106
5-1 La Prise de connaissance des procédures	106
5-2 L'évaluation préliminaire	107
5-2-1 les forces du système	107
5-2-2 les faiblesses du système	108
5-3 Le contrôle du fonctionnement du système	108
5-4 L'évaluation définitive	109
5-5 Analyse des faiblesses et recommandations	109
5-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations	111
Conclusion générale	112

BIBLIOGRAPHIE

ANNEXE

ANNEXE 1 Symboles de préparation des diagrammes de circulation

ANNEXE 2 Questionnaire de contrôle interne

ANNEXE 3 Grille de séparation des tâches

INTRODUCTION GENERALE

Dans un monde en perpétuelles mutations, caractérisé par la compétitivité accrue des entreprises, la mondialisation et les nouvelles technologies, la pérennité des entreprises est souvent compromise et les managers doivent faire appel à plusieurs outils de gestion pour le suivi et la maîtrise des activités dont ils ont la charge. De même, l'environnement social et les contraintes légales commandent aux responsables d'entreprise la mise en place de structures adaptées selon les circonstances du moment. Ainsi, dans ces dernières années, beaucoup de dirigeants ont compris la nécessité de mettre en place des outils de gestion efficace afin d'anticiper les risques qui pourraient résulter de ces changements, de minimiser leurs conséquences et d'optimiser les performances. Mais il ne suffit pas de mettre en place ces outils; il faut s'assurer à chaque fois de leur efficacité face aux changements inévitables de l'environnement dans lequel l'entreprise évolue.

Le secteur public au sens large (administration publique, collectivités locales, entreprises publiques et para-publiques, hôpitaux, universités, etc....) n'est pas en reste de ces profondes mutations. En effet, ces entreprises publiques au nom de la bonne gouvernance cherchent désormais à améliorer l'efficacité de leurs services. Pour cela, les dirigeants des services publics réagissent de la même façon que ceux des entreprises commerciales en faisant appel aux cabinets d'audit externe pour des audits financiers et partant l'évaluation de leurs outils de gestion.

C'est le cas de la Direction du Centre National d'odontostomatologie (CNOS) qui s'interroge sur l'adaptation de son organisation actuelle à l'évolution de son environnement et à la croissance progressive de son niveau d'activités.

Problématique

Le CNOS, avec sa situation présente, a des difficultés pour apprécier l'efficacité de son organisation actuelle. Le CNOS a surtout des difficultés pour apprécier :

- l'efficacité de son organisation générale ;
- l'efficacité de l'organisation de ces différents cycles.

Ces difficultés s'expliquent par :

- l'absence d'une organisation formalisée par un organigramme ;
- l'absence d'un manuel de procédures ;
- l'absence d'un service chargé de veiller sur l'efficacité de l'organisation mise en place.

Face à ces problèmes, le CNOS court à long terme le risque d'un dysfonctionnement total de ses différents services. Il revient alors à ses dirigeants de trouver les solutions qui s'imposent pour assurer sa pérennité.

Pour notre part, la mise en place d'un système d'évaluation périodique de l'organisation du CNOS basée sur un référentiel d'organisation pourrait permettre aux dirigeants d'anticiper sur les problèmes à venir. L'évaluation périodique du contrôle interne du CNOS apparaît comme le meilleur moyen de déceler les dysfonctionnements du moment et de proposer les meilleures solutions pour la continuité de son exploitation.

Pour assurer cette évaluation périodique du contrôle interne, il existe au moins deux (2) solutions possibles.

Premièrement, la mise en place d'un service d'aide au pilotage tel que l'audit interne ou le contrôle de gestion est nécessaire même si cela nécessite des investissements parfois coûteux.

Deuxièmement, les missions d'audit externe sont aussi des occasions pour les chefs d'entreprise de connaître le niveau d'efficacité de leur dispositif de contrôle interne grâce à la phase d'évaluation du contrôle interne dans toute mission d'audit externe.

A cet effet, cette dernière solution nous semble être la mieux indiquée pour répondre dans l'immédiat aux préoccupations des dirigeants du CNOS.

Mais comment l'évaluation du contrôle interne du CNOS peut-elle assurer à ses dirigeants une organisation conforme à leurs besoins du moment ? En d'autres termes comment conduire une évaluation du contrôle interne du CNOS qui puisse lui assurer des outils de gestion efficace en permanence ?

La réponse à cette question sera étudiée autour du thème : « **évaluation du contrôle interne d'un établissement public : cas du CNOS** »

Pour ce faire, dans le cadre théorique de notre étude, nous tenterons de répondre aux questions suivantes :

- Qu'est ce que c'est que le contrôle interne ?
- Que signifie l'évaluation du contrôle interne ?
- Quel est le processus d'évaluation du contrôle interne ?

Au plan pratique, la mise en œuvre de notre modèle d'analyse nous permettra d'organiser notre étude en analysant les différents cycles du centre national d'odontostomatologie. Nos préoccupations seront les suivantes :

- Analyser le dispositif de contrôle interne mis en place par le CNOS afin de connaître ses forces et ses faiblesses,
- Formuler des recommandations pouvant contribuer à la levée des faiblesses,
- Montrer des modalités pratiques de mise en œuvre de ces recommandations.

Mais pourquoi avoir choisi un tel sujet ?

Justification du choix du thème

D'abord, le choix de notre thème se justifie par l'importance très grande qu'occupe l'évaluation du contrôle interne dans la démarche pour la conduite d'une mission d'audit (audit interne ou audit externe). Sa maîtrise est donc un impératif pour tous ceux qui désirent faire carrière dans le domaine de l'audit.

Aussi, le choix de notre thème se justifie par l'importance que le centre national d'odontostomatologie (CNOS) occupe au plan social pour la ville de Bamako. En effet, le centre national d'odontostomatologie est le seul centre hospitalier public spécialisé en soins bucco-dentaires de la ville et à ce titre, il reçoit de plus en plus de patients en raison de l'inaccessibilité des cliniques privées à la majeure partie de la population.

Notre intention est d'analyser l'ensemble des cycles du CNOS afin de déceler les différents dysfonctionnements et proposer des correctifs. Mais en raison du nombre élevé de l'ensemble des cycles d'une entreprise, nous allons, dans le cadre de notre étude, nous limiter aux cycles suivants :

- le cycle des achats,
- le cycle des stocks,
- le cycle du personnel,
- le cycle de la trésorerie,
- le cycle des immobilisations.

En raison des caractéristiques généraux du centre national d'odontostomatologie, ces cycles semblent être pour nous les plus significatifs.

Objectif de l'étude

L'objectif poursuivi en appréciant le contrôle interne mis en place par le Centre National d'odontostomatologie est d'arriver à identifier les dysfonctionnements actuels ou potentiels afin de proposer des recommandations pour la levée des faiblesses.

Pour atteindre notre objectif, nous tenterons de mener notre réflexion autour des points suivants :

- La conception de la notion de contrôle interne,
- La démarche de l'évaluation du contrôle interne,
- Les limites du contrôle interne au CNOS,
- Les perspectives pour l'amélioration de ce contrôle interne.

Intérêt de l'étude

Cette étude a un triple intérêt.

Pour le Centre National d'Odontostomatologie : le secteur public est souvent qualifié de source d'inefficacité. Le Centre National d'Odontostomatologie est un établissement public à caractère administratif et à ce titre, il bénéficie d'une subvention de la part de l'Etat malien pour fonctionner. Cependant, la tendance actuelle dans la plupart de nos pays est qu'on assiste de plus en plus à un désengagement de l'Etat, et cela même dans certains secteurs jugés sociaux jusque là tel que le secteur de la santé. Alors, la seule chance de survie de ces entreprises publiques qui ont toujours fonctionné grâce aux subventions ou autres ressources ne provenant pas de l'exercice de leurs activités reste l'utilisation d'outils efficaces de gestion tel que le contrôle interne.

Cette étude se propose de diagnostiquer le système de contrôle interne en place, de relever les insuffisances en matière de contrôle interne et de proposer des recommandations pouvant contribuer à l'amélioration du dispositif mis en place.

Pour le ministère de tutelle qu'est le Ministère de la Santé publique : Le centre national d'odontostomatologie n'est pas le seul centre hospitalier qui est placé sous la tutelle du Ministère de la santé. Bien d'autres structures sanitaires ayant le même statut juridique que le CNOS existent. Elles sont toutes placées sous la tutelle de ce ministère et ces structures doivent fonctionner de la même manière que le CNOS, parce que étant tous des établissements publics à caractère administratif.

Les résultats de cette étude, pourraient servir de modèle pour améliorer la gestion au niveau de toutes les entités placées sous la tutelle du ministère de la santé et qui fonctionnent de la même manière que le CNOS. Si tel est le cas, notre étude aurait contribué un tant soit peu à asseoir dans les entreprises publiques les outils d'une gestion saine.

Pour nous-même, cette étude nous permettra d'approfondir les connaissances théoriques acquises tout au long de notre formation. L'évaluation du contrôle interne est un passage obligatoire pour toute mission d'audit ou de commissariat aux comptes.

A cet effet, la norme 2102 relative à l'évaluation du contrôle interne dit ce qui suit : « A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer et d'autres part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adaptés » in CNCC, (1992 :14).

Sa maîtrise est donc un impératif pour les futurs professionnels de l'audit que nous sommes. Cette étude nous permettra donc :

- d'approfondir nos connaissances théoriques sur la notion de contrôle interne,
- de connaître les éléments de base d'un bon dispositif de contrôle interne,
- et de connaître les techniques indispensables pour évaluer le contrôle interne.

Délimitation du mémoire

Dans le cadre de cette étude, il nous serait très difficile de dérouler de façon détaillée toute la méthodologie classique de l'audit composée des principales étapes suivantes :

- ◆ L'orientation et la planification de la mission,
- ◆ La phase d'évaluation du contrôle interne,
- ◆ Le contrôle des comptes,
- ◆ Les travaux de fin de mission,
- ◆ La rédaction du Rapport.

Par conséquent, nous nous limiterons à une étude approfondie de la deuxième phase qui constitue l'objet même de notre étude à savoir « **évaluation du contrôle interne d'un établissement public : cas du CNOS** ».

Pour ce faire, dans la première partie de notre étude consacrée au cadre théorique, nous tenterons d'abord d'approfondir nos connaissances sur la notion de contrôle interne. Nous essayerons ensuite, toujours dans le cadre théorique, de savoir :
Quelle est la méthodologie d'évaluation du contrôle interne ?

Quels sont les différentes techniques d'évaluations du contrôle interne ?

Quels sont les outils à utiliser à chaque niveau de la méthodologie d'évaluation du contrôle interne ?

Dans le cadre pratique, nous essayerons de présenter dans un premier chapitre le Centre National d'Odontostomatologie, puis nous allons évaluer le dispositif de contrôle interne en place afin de mesurer le degré de maîtrise des risques dans le deuxième chapitre.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Première partie :

*Cadre théorique de l'évaluation du
contrôle interne*

CESAG-BIBLIOTHEQUE

INTRODUCTION DE LA PREMIERE PARTIE

Toute entreprise est en état de contrôle interne à partir du moment qu'elle s'est dotée d'une organisation propre à anticiper autant que faire se peut les risques, à minimiser leurs conséquences et à optimiser ses performances (BARBIER, 1989 :20). Cet état de contrôle interne est immédiatement remis en cause car son environnement est en perpétuel changement. Cela signifie que mettre en place un « bon » contrôle interne n'est pas suffisant mais qu'il fallait s'assurer de son efficacité face aux changements inévitables de l'environnement qui l'entoure (COLLINS et VALIN, 1992 :49).

De là, apparaît la nécessité de s'interroger en permanence sur l'adéquation du système mis en place à l'évolution de l'environnement qui le détermine.

Son adaptation implique des changements ou des améliorations du système en place mais avant de proposer un quelconque système à mettre en place, il est nécessaire d'évaluer l'organisation actuelle afin de mesurer ses forces et ses faiblesses et sa capacité à faire face aux risques.

La notion de contrôle interne, bien qu'elle soit une notion assez vieille, fait encore l'objet de confusion de la part des acteurs de la vie économique. Afin de lever cette confusion, nous avons jugé qu'il était nécessaire pour nous-même et pour le lecteur aussi, d'avoir une connaissance plus approfondie sur la notion même du contrôle interne et la démarche d'évaluation du contrôle interne avant de construire un modèle d'analyse qui puisse nous permettre d'organiser nos recherches.

Ainsi, nous avons décidé de consacrer le premier chapitre de la première partie de notre étude à la notion même du contrôle interne. Tour à tour, nous tenterons d'aborder dans ce chapitre la notion même du contrôle interne, ses objectifs, les éléments d'un bon contrôle interne, les principes du contrôle interne et les règles et principes essentiels pour les cycles que nous aurons à étudier.

Le deuxième chapitre sera consacré à la méthodologie d'évaluation du contrôle interne. Nous essayerons d'étudier dans ce chapitre, les différentes techniques d'évaluation du contrôle interne, les outils d'évaluation du contrôle interne et la démarche à suivre pour l'évaluation.

Après avoir étudié tous les éléments théoriques nécessaires à l'évaluation du contrôle interne, nous construirons notre modèle d'analyse afin d'organiser notre étude de façon efficace sur le terrain.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Chapitre I : LA NOTION DE CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne est né de la volonté des dirigeants d'assurer la protection du patrimoine de leurs entreprises et la qualité des informations produites.

Bien que la notion de contrôle interne ait pénétré tous les domaines de l'activité économique (public ou privé) aussi bien dans les pays développés que dans les pays en voie de développement, tous les acteurs de l'environnement économique ne la comprennent pas de la même façon. En effet, beaucoup de définitions lui ont été données et cette multitude de définitions est à la base des malentendus et des attentes divergentes des dirigeants et des autres acteurs économiques autour même du concept.

C'est pour lever l'équivoque que les professionnels de l'audit ont donné, dans le cadre de leurs efforts d'harmonisation, des définitions répondant aux attentes de toutes les parties.

Section I DEFINITION

La nécessité de disposer d'un référentiel adapté et de moderniser l'approche du contrôle interne, a conduit la " Treadway commission" à mener une réflexion qui a donné lieu à l'élaboration, en 1992 aux Etats-Unis, d'un rapport dit COSO, "committee of sponsoring organisations" . Ce rapport a fait l'objet d'une traduction qui a été publiée en 2000 sous le titre "la nouvelle pratique du contrôle interne" par Coopers & Lybrand et l'Institut de l'Audit Interne (ROUFF, 2000: 12). Dans cet ouvrage, le contrôle interne est défini de la manière suivante:

« Le contrôle interne est un processus mis en œuvre par le conseil d'administration, les dirigeants et le personnel d'une organisation, destiné à fournir une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs suivants :

- ✓ La réalisation et l'optimisation des opérations ;
- ✓ la fiabilité des informations financières
- ✓ La conformité aux lois et aux règlements en vigueur » (COOPERS & LYBRAND, 2000 : 24).

Cette définition ainsi proposée par Coopers & Lybrand est à nos yeux la meilleure car intégrant d'une part tous les acteurs de la vie d'une organisation dans la conception même du contrôle interne, et d'autre part l'aspect opérationnel et la fiabilité des informations produites que celui-ci doit fournir.

Mais quels sont les objectifs assignés au contrôle interne ? C'est ce que nous tenterons d'aborder dans les lignes qui suivent.

Section II LES OBJECTIFS DU CONTROLE INTERNE

Cinq objectifs fondamentaux sont assignés au contrôle interne selon COLLINS et VALIN (1992 :39), après avoir analysé les différentes définitions données par les organisations regroupant les professionnels de l'audit et de la comptabilité tels que :

- ◆ L'ordre des experts comptables et comptables agréés (OECCA),
- ◆ La compagnie nationale des commissaires aux comptes (CNCC),
- ◆ L'institut français des auditeurs et consultants internes (IFACI),
- ◆ Le comité de réglementation bancaire (CRB),
- ◆ Generally accepted auditing standards (GAAS) ou le recueil des normes généralement admises aux Etats Unis.

Les objectifs fondamentaux sont :

- Assurer la maîtrise de l'entreprise,
- Assurer la sauvegarde des actifs,
- Assurer la qualité des informations,
- Favoriser l'amélioration des performances,
- Assurer l'application des instructions de la direction.

2-1 Assurer la maîtrise de l'entreprise

Le contrôle est mis œuvre pour assurer la maîtrise de l'entreprise. Il appartient à la direction de définir une politique de contrôle et de s'en assurer le bon respect dans toutes les activités de l'entreprise.

La maîtrise de l'entreprise exige la définition claire des objectifs, des budgets, des structures et des procédures : un ensemble de dispositif qu'on peut appeler contrôle de la gestion de l'entreprise si l'on accepte que le mot « contrôle » a le sens de « maîtrise » au lieu de « surveillance » (COLLINS et VALIN, 1992 :40).

2-2 Assurer la sauvegarde des actifs de l'entreprise

Le contrôle interne est mis en œuvre pour assurer en permanence la protection des actifs. Cela exige la mise en place d'un ensemble cohérent de moyens de contrôle .

Cet objectif concerne toutes les mesures visant à assurer la sécurité physique des biens meubles et immeubles, des biens matériels ou immatériels et celle des personnes physiques assurant les services Conseil supérieur de l'ordre des experts comptables (COEC, 1999 :27).

2-3 Assurer la qualité des informations

« Le manque d'un système adéquat d'information de qualité est une faiblesse majeure pour l'entreprise. Une entreprise ne peut être gérée, dirigée ou maîtrisée si elle ne possède pas un système d'information » (COLLINS et VALIN, 1992 :40).

Les informations fournies aux tiers ou reçues des tiers ou même celles produites et consommées à l'intérieur doivent répondre aux impératifs :

- de fiabilité et de vérifiabilité (c'est-à-dire qu'elles doivent refléter la réalité des activités),
- d'exhaustivité (c'est-à-dire dire qu'elles doivent être intégralement enregistrées),
- de pertinence (être adaptées au but poursuivi),
- de disponibilité (c'est-à-dire être facilement accessibles à tous).

Les informations que l'entreprise donne à l'extérieur et qui concernent ses activités et ses performances sont le reflet de l'image même de l'entreprise (RENARD, 1998 :112).

2-4 Favoriser l'amélioration des performances

Il s'agit de la recherche des meilleures combinaisons des facteurs de production de façon à garantir l'efficacité (atteinte des objectifs), l'efficience (rendement maximum) et l'économie (au moindre coût).

L'efficacité et l'efficience de l'organisation nécessitent l'implantation d'un processus de communication bien défini entre les divers niveaux hiérarchiques dans l'organisation. Ce processus nécessite l'existence d'un manuel de procédures ou note de service, un organigramme et une description des postes, des rapports périodiques d'informations de gestion, etc...(COLLINS et VALIN 1992 : 44)

2-5 Assurer l'application des instructions de la direction

Le contrôle interne vise à rendre "piloteable" une organisation complexe, soumise à des contraintes nombreuses, tant internes qu'externes c'est-à-dire l'application des instructions de la Direction qui concernent à la fois les politiques, les plans, les procédures, les dispositions concernant la profession, les lois et règlements en vigueur dans le pays (COEC, 1999 :28).

Pour que les instructions données aient une signification pour ceux qui les reçoivent, il faut s'assurer que l'objectif des instructions est bien défini et que les instructions mêmes sont claires, appropriées et compréhensibles. Il faut aussi qu'elles soient adressées à de personnes habilitées pour les recevoir. Il faut enfin s'assurer de leur application en faisant comparer par une personne autre que l'exécutant, les instructions données et les actions exécutées sur la base d'un échantillonnage (COLLINS et VALIN, 1992 : 43).

L'atteinte de ces objectifs implique la réalisation d'un ensemble d'objectifs de contrôle interne spécifiques à chaque cycle.

Section III LES GRANDS PRINCIPES DU CONTROLE INTERNE

Une meilleure maîtrise des activités de l'entreprise est subordonnée à l'utilisation d'un minimum de règles et de techniques.

Ces règles et techniques sont si fondamentales qu'elles ont été érigées en principes fondamentaux dans la pratique.

Ces principes fondamentaux constituent le point d'appui du contrôle interne. Ce sont l'organisation, la séparation des tâches, l'intégration d'autocontrôle, la bonne information, la qualité du personnel, l'harmonie, l'universalité, l'indépendance, et la permanence.

3-1 L'organisation et la division des tâches

Elles se manifestent par l'existence d'un manuel d'un organigramme qui indique la structure de l'entreprise et les diverses liaisons qui existent entre les services et les membres qui la composent.

Elles se manifestent aussi par l'existence d'un manuel de procédures permettant la définition des tâches, les responsabilités, les pouvoirs et la description des procédures de transmission de l'information (DAYAN et al., 1999 : 896).

La division des tâches consiste à confier l'exécution de chaque tâche spécifique à une seule et une seule personne.

Mais il est nécessaire de signaler qu'il n'y a pas de modèle unique d'organisation qui pourrait servir de référentiel pour tous. L'organisation doit être adaptée à la culture, à l'environnement etc...Une organisation anarchique équivaut à une absence d'organisation tandis qu'une organisation excessive conduit à une paralysie dans l'exécution des tâches (RENARD, 1998 :129).

3-2 La séparation des tâches

Il s'agit de répartir les tâches de façon à ce que certaines tâches incompatibles ne soient pas exécutées par une même personne. Même au niveau de l'administration publique, une séparation a été consacrée entre les fonctions d'ordonnateur et de comptable afin d'éviter le cumul de fonctions incompatibles (BARRY, 1994 : 97).

Au niveau de l'entreprise, il existe cinq fonctions incompatibles qui sont :

- la fonction d'autorisation ou de décision
- la fonction d'enregistrement
- la fonction financière

- la fonction de détention
- la fonction de contrôle.

Le cumul de deux ou plusieurs de ces fonctions par une même personne crée des situations de risques pour l'entreprise car la même personne qui autorise, enregistre, et contrôle une opération a beaucoup de chances que personne d'autre ne découvre les erreurs ou les malversations commises.

3-3 L'intégration d'autocontrôle dans le dispositif

L'intégration d'autocontrôle repose sur les recoupements d'informations qui consistent à comparer des informations qui doivent être semblables alors qu'elles figurent dans des documents différents.

Elle repose aussi sur le contrôle réciproque, un travail qui est le prolongement d'un autre travail tout en permettant d'effectuer un contrôle sur le travail déjà effectué (DAYAN et al, 1999 :899).

Il s'agit de répartir le travail de façon à ce que le travail fait par une personne puisse être contrôlé par une autre. L'intégration de procédures d'autocontrôle permet de déceler les anomalies et minimise de ce fait, les risques d'erreurs et de fraudes (BRIEN et SENEAL , 1984 :39).

3-4 La bonne information

La qualité d'une information se manifeste par sa pertinence, son objectivité, sa fiabilité, son utilité et son exhaustivité. En plus de ces caractéristiques, l'information doit être disponible et accessible en temps opportun pour être utile et satisfaire aux besoins des utilisateurs de l'information (RENARD, 1998 :128).

3-5 La qualité du personnel

L'efficacité de l'employé qui fait toujours le même travail augmente sans doute grâce à l'effet d'expérience . Mais il est bon de procéder à la rotation du personnel pour éviter que ce dernier ne veuille prendre des raccourcis en brûlant certaines étapes de la procédure d'exécution des tâches BRIEN et SENEAL (1984 :39).

La qualité du personnel comprend :

- les qualités individuelles (style de management)
- l'éthique (respect des critères d'honnêteté et de moralité)
- la compétence (formation initiale, formation continue compte tenu des évolutions technologiques).

3-6 L'harmonie

Les procédures doivent être adaptées à l'environnement en fonction de l'importance des risques.

Il faut donc éviter de bâtir un système rigide et très contraignant qui soit un obstacle à la souplesse et à la réactivité de l'organisation (COEC, 1999 :37).

Avant de mettre en place des procédures adaptées, il est nécessaire de définir les risques à éviter et de mesurer les coûts de leur mise en place par rapport aux coûts entraînés par la survenance du risque (DAYAN et al., 1999 :900).

3-7 L'universalité

L'universalité signifie que le contrôle interne concerne toutes les personnes et tous les domaines de l'entreprise en tout temps et en tout lieu. Cela signifie qu'il ne doit y avoir des personnes exclues du contrôle par privilège, ni des domaines non soumis aux règles du contrôles interne (COEC, 1999 :33).

3-8 L'indépendance

Les objectifs du contrôle interne sont à atteindre indépendamment des méthodes, procédés et moyens employés. Par exemple, l'objectif du contrôle interne doit être atteint indépendamment des moyens utilisés pour tenir la comptabilité (tenue informatisée ou manuelle) ou la façon d'archiver les informations (papiers, disquettes ou CD-Rom) (DAYAN et al., 1999 : 900)

3-9 La permanence

Le contrôle interne doit être activé de façon permanente sans conduire à la création d'une règle de rigidité qui interdirait toute adaptation de procédures à l'évolution de l'environnement de l'entreprise.

On peut autoriser des dérogations à des bonnes procédures quand les circonstances l'exigent si toutefois ces dérogations sont clairement définies (DAYAN et al., 1999 : 901).

La mise en œuvre d'un bon contrôle interne à travers l'observation des principes fondamentaux doit aider les managers à maîtriser au mieux les risques externes et internes qui peuvent affecter l'atteinte des objectifs.

Section IV LES ELEMENTS D'UN BON CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne est constitué de cinq éléments qui sont intégrés dans le processus de gestion et sont destinés à fournir au management une assurance raisonnable quant à la réalisation des objectifs. Ces éléments sont :

- l'environnement du contrôle,
- l'évaluation des risques,
- les activités de contrôle,
- l'informatique et la communication,
- le pilotage (ARENS et LOEBBECCKE, 2000 :293).

4-1 L'environnement du contrôle

C'est un élément fondamental parce qu'il détermine le niveau de sensibilisation du personnel au besoin de contrôles. Il représente l'ensemble des procédures et règles mises en œuvre par la Direction pour assurer la maîtrise des activités. Cependant, d'autres facteurs tels que l'intégrité, l'éthique, la compétence du personnel, les incitations et tentations, la politique de délégation des responsabilités, la capacité des dirigeants à indiquer clairement les objectifs influent sur l'environnement du contrôle (COOPERS et LYBRAND, 2000 : 35).

La compagnie nationale des commissaires aux comptes dit ce qui suit à propos de l'intégrité, de l'éthique et de la compétence du personnel : « Sans un personnel qualifié (c'est-à-dire ayant la compétence et la formation correspondant aux tâches qui lui sont confiées) et consciencieux, tout système est voué à l'échec. La fiabilité du contrôle

interne est donc dépendante de la qualité des personnes qui le font fonctionner et des mesures prévues pour assurer cette qualité» (CNCC, 1992 :33).

Pour ce qui est de l'incitation et de la tentation, COOPERS & LYBRAND (2000 :38) disaient que certaines personnes pouvaient commettre des actes malhonnêtes parce que l'entreprise dans laquelle elles travaillent les incite ou les tente en ne mettant pas en place une organisation apte à les empêcher.

COLLINS et VALIN (1992 :49) soulignent qu'un dirigeant qui ne trouve en face de lui aucun contre-pouvoir est capable de mettre en œuvre une fraude importante et peut réussir à la cacher pendant un certain laps de temps.

Il est donc nécessaire de mettre en place un bon système d'organisation capable de faire barrage aux actes malhonnêtes en évitant d'inciter ou de tenter le personnel de l'entreprise. Une telle organisation, à défaut de garantir le risque zéro, permet de détecter le plus rapidement possible les erreurs et les malversations diverses.

Un bon système d'organisation se manifeste par :

- la définition des responsabilités,
- la séparation des tâches et des fonctions (entre l'opérationnel, la protection ou la conservation, et l'enregistrement),
- la description des fonctions,
- le système d'autorisations (RENARD, 1998 :128-135).

Mais l'organisation et la mise en place de moyens matériels de protection (murs, portes, barrière, coffres, chambre forte, ...), doivent être fonction des risques liés aux spécificités propres à chaque type d'organisation.

Il faut nécessairement évaluer ces risques afin de mesurer leur portée sur la réalisation des objectifs de l'entreprise et mettre en place une organisation adaptée.

4-2 L'évaluation des risques

L'évaluation des risques consiste à identifier et à analyser les facteurs susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs que l'entreprise s'est définis. Ces risques peuvent être externes ou internes et leur évaluation doit aboutir à la mise en place d'un dispositif de maîtrise des risques (COOPERS et LYBRAND, 2000: 49).

L'évaluation des risques a comme finalité la mise en place d'une organisation adaptée pour faire face aux risques susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs de l'entreprise. En d'autres termes, l'évaluation des risques permet de déterminer comment les risques vont être gérés (ROUFF, 2000 : 13).

L'ensemble de ces risques est lié à l'environnement de l'entreprise et cet environnement est instable. Il faut donc mettre en place des activités de contrôles afin de déterminer en temps opportun les déviations.

4-3 Les activités de contrôle

C'est l'application des normes et des procédures destinées à assurer l'exécution des directives émises par le management en vue de maîtriser les risques (COOPERS et LYBRAND, 2000 :71).

Elles se caractérisent par :

- une organisation de la comptabilité de façon à fournir les preuves de la validité des enregistrements,
- l'utilisation des moyens informatiques par une conception rigoureuse du système de traitement et de production de l'information,
- la prénumérotation des documents ou la numérotation pour les documents en provenance des tiers,
- les contrôles arithmétiques pour s'assurer que les totaux sont bien constitués de l'addition des divers montants,
- les rapprochements pour détecter a posteriori les erreurs qui ont pu être commises malgré l'ensemble des sécurités mis en place,
- la matérialisation à l'aide de signatures, initiales, tampons, ou paraphes de tout contrôle effectué ou de tout traitement réalisé (CNCC, 1992 : 30-32).

Pour que les activités de contrôles puissent jouer pleinement, il faut une bonne circulation de l'information, tant à l'intérieur qu'à l'extérieur de l'entreprise, permettant aux responsables chargés des activités de contrôles de réagir au moment idéal.

4-4 L'information et la communication

L'image d'une entreprise se reflète dans les informations que celle-ci donne à l'extérieur sur ses activités et ses performances. Par conséquent, le contrôle interne doit permettre à la chaîne des informations d'être fiables, exhaustives, et pertinentes afin d'éviter d'attribuer à l'entreprise une fausse image à travers les informations produites (RENARD, 1998 :112).

Il ne suffit pas d'avoir ou de produire des informations de qualité du point de vue de la fiabilité, de l'exhaustivité et de la pertinence. Il faut avoir un bon système de communication pour permettre à tout le personnel d'avoir ces informations au moment opportun et de participer de façon efficace à la gestion et au contrôle des activités (COOPERS et LYBRAND, 2000 :81).

Un bon système de communication comprend :

- les procédures écrites qui doivent préciser les modalités de circulation, les méthodes de traitement, la périodicité des analyses et les contrôles qui permettent de déceler les déviations par rapport à la norme.
- Les supports utilisés pour véhiculer l'information qui doivent avoir un format bien clair, un emplacement pour la matérialisation des contrôles nécessaires et une prénumérotation pour permettre leur suivi.
- Les rapports financiers ou de gestion préparés et synthétisés régulièrement pour permettre une exploitation rapide, surtout à des fins de prévisions.
- Le manuel des procédures pour faciliter à tout moment la compréhension du système de traitement des tâches et la réalisation des contrôles (CNCC, 1992:26-32).

Le dispositif de contrôle ne peut être efficace en l'absence d'une cohésion d'ensemble des composantes du système. Il faut mettre en place un système de pilotage de l'ensemble du système afin d'identifier les incohérences et d'apporter des corrections aux déviations par rapport aux normes.

4-5 Le pilotage

Le pilotage est composé des fonctions habituelles de gestion et de supervision et tout autre acte accompli par le personnel afin d'évaluer la qualité du contrôle interne.

Le système de contrôle doit être contrôlé afin qu'en soient évaluées dans le temps les performances qualitatives. Pour cela, il faut mettre en place un système de suivi

permanent ou procéder à des évaluations périodiques ou même les deux à la fois (Coopers et Lybrand, 2000 : 16)

Jusque là, nous avons traité le contrôle interne du point de vue du secteur privé. Qu'en est-il de la spécificité du contrôle interne dans le secteur public ? C'est ce que nous tenterons d'aborder dans la section suivante.

Section V LE CONTROLE INTERNE SPECIFIQUE AU SECTEUR PUBLIC

Le contrôle interne spécifique au secteur public est celui assuré par la comptabilité publique. Le secteur public est souvent perçu comme un secteur fonctionnant sur la base de règles rigides. C'est un souci de protection des deniers publics qui a conduit à l'institution de ces règles. L'utilisation de la comptabilité publique, tout comme la comptabilité générale, avait pour objectif premier le contrôle des opérations financières et cette préoccupation n'a évidemment pas disparu (MONTAGNIER, 1975 :223).

Pour assurer une certaine fiabilité au système de comptabilité publique, des principes régissent le fonctionnement des collectivités locales et des établissements publics.

5-1 Les principes de base de la comptabilité publique

5-1-1 Le principe de séparation des fonctions

La séparation des fonctions répond à un souci de sécurité de contrôle et d'organisation du travail.

En vertu de ce principe, les fonctions d'administrateur sont incompatibles avec celles de comptable. Les fonctions d'ordonnateur sont également incompatibles avec celles de comptable.

Seules les fonctions d'ordonnateur et d'administrateur peuvent être cumulées (CELIMENE, 1985 :47).

5-1-2 Le principe de l'unité de caisse

Ce principe vise à assurer à tout moment des disponibilités à la Puissance publique. En vertu de ce principe, les collectivités territoriales et les établissements publics sont tenus de déposer leurs disponibilités dans un compte au Trésor, sauf dérogation admise par le Ministre des finances (MONTAGNIER, 1975 : 44).

5-2 Les acteurs du système

Selon CELIMENE (1985) les acteurs du système de comptabilité publique sont :

- Les administrateurs,
- L'ordonnateur ,
- Les comptables publics
- Les contrôleurs financiers.

5-2-1 Les administrateurs

Ce sont les Ministres au niveau de chaque ministère. Ils peuvent exercer cette fonction eux-mêmes ou habiliter un ou plusieurs chefs de services qui leurs sont subordonnés et qui auront la qualité d'administrateurs délégués.

Ceux-ci sont responsables :

- en recette, de la constatation et de la liquidation régulières des recettes au niveau de leurs services : il leur appartient d'assurer la régularité et la légalité de ces recettes.
- en dépenses, du bon emploi des crédits qui leur ont été ouvert et des certifications qu'ils délivrent (attestation de service ou de travaux exécutés).

5-2-2 L'ordonnateur

Sous l'autorité et par délégation permanente du Président de la République, le Ministre des finances est l'ordonnateur du Budget de l'Etat. Celui-ci peut exercer cette fonction lui-même ou déléguer des agents placés sous sa responsabilité.

L'ordonnateur est responsable du contrôle de légalité et de régularité des engagements pris et des titres émis par les administrateurs et les administrateurs délégués. De ce fait, l'apposition de leur visa sur le titre proposé en recette ou en dépense donne à celui-ci

valeur juridique et vaut pour les comptables publics un ordre de payer ou de recouvrer (c'est l'ordonnancement).

5-2-3 Les comptables publics

Ce sont des fonctionnaires habilités pour exécuter au nom de l'Etat, d'une collectivité ou d'un Etablissement public, des opérations d'encaissement ou de décaissement, de maniement des titres, soit au moyen des fonds et valeurs dont ils ont la garde, soit par virements interne d'écritures, soit par l'intermédiaire d'autres comptables publics, ou de comptes externes de disponibilités dont ils ordonnent et surveillent les mouvements (CELIMENE, 1985 :44).

5-2-4 Les contrôleurs financiers

Un contrôleur financier est placé dans chaque établissement public en vue de jouer un double rôle :

- surveiller l'exécution du budget,
- viser tous les ordonnancements et engagements de dépenses.

Il est placé sous l'autorité directe du Ministre des finances. Il n'a pas à juger l'opportunités des dépenses engagées mais à vérifier la régularité des décisions portant engagement et ordonnancement. Dans la procédure d'exécution des dépenses publiques, tout engagement doit être revêtu de son visa (DUPUIS, 1967 :93).

5-2-5 Le comptable matière

Le comptable matière est un agent de l'ordre administratif et est chargé de la tenue de la comptabilité matière. Il est responsable de l'ensemble du patrimoine qu'il a sous sa garde. Il s'assure à tout moment de la conformité des entrées par rapport aux articles livrés et il recueille les justifications des entrées et des sorties du patrimoine pour prouver la sincérité de ses écritures pour le matériel et le mobilier destinés à durer plusieurs années (CELIMENE, 1985 :153).

5-3 La procédure d'exécution de la dépense

Les opérations de dépense se déroule dans l'ordre suivant :

- L'autorisation de dépense qui est l'acte par lequel un ordonnateur donne l'ordre d'exécuter une dépense après avoir vérifié l'existence du crédit nécessaire à la couverture de ladite dépense.
- L'engagement, c'est l'acte par lequel une autorité administrative crée ou constate une obligation de laquelle résultera une charge. Il ne peut être pris que par le représentant qualifié de l'organisme public agissant en vertu de ses pouvoirs. Il doit aussi rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations. (CREMIEU & al, 1999 : partie3 chap 1.4 page 1) Le **bon de commande** matérialise l'engagement et selon les règles de la comptabilité publique, les dépenses doivent être enregistrées en comptabilité d'engagement
- La liquidation de la dépense, elle a pour objet de vérifier la réalité de la dette et d'arrêter le montant de la dépense. Elle est constituée de deux opérations qui sont la constatation du service fait et la liquidation proprement dite. L'ordonnateur signe sur la pièce comptable pour matérialiser la liquidation. (CREMIEU & al, 1999 : partie3 chap 1.8 page 1) .
- Le mandatement qui est l'acte par lequel l'ordonnateur donne l'ordre au payeur de régler ou d'enregistrer la dépense ou la charge. Le mandat est le support de l'ordre donné par l'ordonnateur au comptable.
- Le paiement qui est l'acte par lequel l'Etat se libère de sa dette. Il est effectué par un comptable du Trésor responsable personnellement et pécuniairement de la validité et de la légalité de l'acte de la dépense (CELMENE, 1985 :153)

Toutes ces étapes visent à assurer la sécurité des deniers publics à travers le contrôle interne.

Seulement, mettre en place un bon contrôle interne n'est pas suffisant. Il faut être à mesure de l'évaluer à un moment donné afin de s'assurer de son adaptation à l'évolution de l'environnement et y apporter les corrections nécessaires pour son efficacité.

Chapitre II : EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

Le contrôle interne d'une entreprise est conçu pour faire face aux risques éventuels ou potentiels qui peuvent être générés par l'environnement et qui sont susceptibles d'affecter la réalisation des objectifs.

Compte tenu du caractère évolutif de cet environnement, il n'y a pas de référentiel - type de dispositif de contrôle interne à mettre en oeuvre. Il doit être adapté à l'évolution de l'environnement pour être efficace. Pour mesurer cette efficacité, il faut évaluer de façon permanente le contrôle interne mis en oeuvre par les responsables de l'entreprise afin de s'assurer qu'il permet de faire face aux risques.

Il appartient en principe au service d'audit interne de valider la qualité du contrôle interne mis en place à travers l'évaluation. Mais au cas où ce service d'audit n'existe pas, les dirigeants d'entreprise peuvent avoir une idée de l'efficacité de leur dispositif en place grâce aux missions d'audit externe (ou de commissariat aux comptes).

L'évaluation du contrôle interne est une fin pour l'auditeur interne parce que la mission d'audit interne vise l'efficacité du contrôle interne. Par contre, elle est un moyen pour l'auditeur externe qui cherche à s'appuyer sur les contrôles mis en place pour orienter ces contrôles afin d'émettre une opinion.

Mais quel que soit le type de mission (audit interne ou audit externe), le contenu de l'évaluation du contrôle interne reste le même. Seule la démarche utilisée diffère selon la nature de la mission (audit opérationnel ou audit légal). Dans le cadre de notre étude, nous allons adopter la démarche utilisée dans le cas d'une mission d'audit légal qui a sa propre méthodologie.

Section I LA METHODOLOGIE D'AUDIT LEGAL

L'audit légal vise à certifier que les états financiers sont réguliers et sincères et donnent une image fidèle du résultat des opérations de l'exercice écoulé ainsi que de la situation financière du patrimoine de la société.

Des efforts ont été consentis par les professionnels de l'audit et de la comptabilité pour l'harmonisation des techniques comptables au niveau mondial.

Cette harmonisation a donné lieu à une méthodologie à utiliser dans le cadre des missions d'audit qui comprend des étapes de travail et des techniques lors de chacune de ces étapes (MIKOL, 1999 : 127).

Cette méthodologie comporte les phases suivantes :

- ❖ L'orientation et la planification de la mission,
- ❖ L'évaluation du contrôle interne,
- ❖ L'examen des comptes et des états financiers.

Pour les besoins de notre étude, nous allons faire abstraction de la dernière phase.

1-1 L'orientation et la planification de la mission

C'est la première étape de la mission et elle doit permettre à l'auditeur d'avoir une bonne connaissance des spécificités de l'entité auditée et d'obtenir des indications sur l'orientation future de la mission. C'est une étape obligatoire pour toute mission d'audit car il sera très difficile pour l'auditeur de faire un contrôle approfondi de la situation d'ensemble d'une organisation en l'absence d'une connaissance approfondie de cette même organisation.

Après avoir accepté la mission, l'auditeur doit acquérir une connaissance générale de l'entreprise et de son environnement afin d'identifier les risques inhérents aux caractéristiques propres de l'entreprise.

C'est lors de cette phase aussi qu'il identifie les systèmes et domaines significatifs afin de déterminer les éléments sur lesquels il va concentrer ses travaux eu égard au seuil de signification.

Il rédige le plan de mission afin de préciser et de formaliser la nature, l'étendue, et le calendrier des travaux MIKOL (1999 :131).

Les différentes étapes de cette phase de la mission peuvent être synthétisées de la façon suivante :

Tableau N°1: Synthèse des étapes de l'orientation et de la planification

Etapes	Objectifs	Techniques et outils possibles
Prise de connaissance générale de l'entreprise	Connaître l'activité, les structures, les particularités de l'entreprise pour identifier les risques	- Entretien avec la direction et visites des locaux. - Analyse documentaire - Questionnaire de prise de connaissance
Identification des domaines significatifs	Déterminer les points sur lesquels devra porter l'attention de l'auditeur	- Détermination des seuils de signification
Rédaction du plan de mission	Préciser et formaliser la nature, l'étendue et le calendrier des travaux en termes d'orientations générales	- Canevas du contenu d'un plan de mission - Planning, budget

Source : CNCC (1988: 63)

1-2 l'évaluation du contrôle interne

Cette étape de la méthodologie pour la conduite d'une mission d'audit est très capitale pour l'auditeur externe.

Bien que l'évaluation du contrôle interne ne soit pas une fin pour l'auditeur externe, elle est un passage obligatoire pour toute mission d'audit car elle oriente le reste de la mission.

La norme 2102 relative à l'évaluation du contrôle interne dispose que : « A partir des orientations données par le programme général de travail ou plan de mission, le commissaire aux comptes effectue une étude et une évaluation des systèmes qu'il a jugé significatifs en vue d'identifier d'une part les contrôles internes sur lesquels il souhaite s'appuyer et d'autre part les risques d'erreurs dans le traitement des données afin d'en déduire un programme de contrôle des comptes adaptés » (in CNCC, 1992 :14).

Un bon contrôle interne laisse présumer que les écritures qui ont été à la base de l'établissement des comptes annuels sont exhaustives, sincères et réelles et cela peut amener l'auditeur à réduire le champ des vérifications directes à effectuer ; si par contre, il juge que le dispositif comporte des insuffisances, il doit approfondir ses investigations.

Afin de mener à bien cette étape de la méthodologie d'audit, l'auditeur utilise une démarche qui lui permet d'évaluer le contrôle interne.

Section II LA DEMARCHE D'EVALUATION DU CONTROLE INTERNE

La démarche d'évaluation du contrôle interne comporte les différentes étapes suivantes :

- ❖ La prise de connaissance des procédures,
- ❖ L'évaluation préliminaire,
- ❖ Le contrôle du fonctionnement du système,
- ❖ L'évaluation définitive,
- ❖ L'analyse des faiblesses.

2-1 La prise de connaissance des procédures

C'est la première étape de la méthodologie et elle consiste à effectuer un examen des procédures mises en œuvre dans l'organisation. L'évaluation du contrôle interne vise à s'assurer que, à tous les niveaux, les objectifs du contrôle interne sont atteints par la mise en place de procédures appropriées définies dans le cadre d'un manuel et effectivement appliquées par le personnel (BARRY, 1994 :10).

Cette phase doit permettre à l'auditeur d'avoir une bonne compréhension du circuit de traitement des informations. Pour cela, il peut utiliser deux techniques :

- L'**entretien** avec le personnel de l'entité auditée,
- ou l'**analyse documentaire**.

Afin de garder des traces de sa prise de connaissance des procédures de l'entreprise, il procède à cette phase à une description des systèmes et pour cela il a le choix entre la

forme **narrative** (manuscrite ou informatisée) et les **diagrammes** (DAYAN et al, 1999 :901).

Après avoir décrit les procédures en place, l'auditeur procède à des **tests de conformité (ou tests d'existence)** pour s'assurer que les procédures qu'il a appréhendées sont bien celles qui sont en vigueur (MIKOL , 1999 :149).

Ces tests sont encore appelés tests sur cycle complet ou tests structurels (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :45).

Pour effectuer ces tests, l'auditeur peut procéder de deux manières:

- Premièrement: il peut contacter les différents exécutants qui interviennent dans la procédure contrôlée pour s'assurer que le déroulement est tel que ce qui lui a été décrit et contrôler l'existence des éléments matériels qui sont impliqués par sa mise en œuvre (visas, tampons, signatures etc....).
- Deuxièmement: il peut aussi étudier quelques opérations en retraçant le cheminement d'un document suivant l'ordre indiqué sur le diagramme en vérifiant les différentes opérations effectuées (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :45).

2-2 L'évaluation préliminaire

Après avoir pris connaissance des procédures existantes, l'auditeur procède à une évaluation préliminaire pour juger la pertinence du système mis en place afin de limiter les risques d'erreurs et de perte (DAYAN et al, 1999 :901).

Elle porte sur la conception du système mais ne présume pas de sa bonne application par les exécutants (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :46).

A cette phase de l'évaluation, l'auditeur met en évidence les points forts et les points faibles du système.

Pour réaliser l'évaluation préliminaire, l'auditeur dispose de plusieurs moyens qui sont:

- **l'étude visuelle** qui consiste à observer le système mis en place et d'imaginer de quelle manière il est susceptible de réagir à certaines situations,
- les **questionnaires de contrôle interne** (QCI) qui sont généralement formés de questions "fermées" c'est-à-dire les questionnaires sont conçus de telles sortes que les réponses aux questions se font par "oui" ou "non". Les réponses par "oui"

correspondent à des points forts tandis que les réponses par "non" correspondent à des points faibles.

- les **grilles de séparation** des tâches qui complètent les questionnaires de contrôle interne et qui visent à mettre en évidence les cumuls de tâches ou de fonctions incompatibles.

- la **méthode des points de contrôle** qui consiste à:

- ✓ Recenser les objectifs de contrôle interne relatifs à la procédure étudiée,
- ✓ Décrire les différents moyens mis en œuvre par l'entreprise pour atteindre ces objectifs,
- ✓ Et d'apprécier la manière dont les objectifs sont atteints.

« ...A ce stade, l'auditeur n'a qu'une présomption du fonctionnement de ce contrôle. Avant de s'appuyer réellement dessus pour limiter ses travaux de contrôle des comptes, l'auditeur doit s'assurer que, dans la pratique, le contrôle fonctionne correctement » BURNER et RAVARD (1991 :147). C'est la raison pour laquelle il passe à la troisième étape de la démarche à savoir le contrôle du fonctionnement du système.

2-3 Le contrôle du fonctionnement du système

C'est un contrôle à effectuer sur les points forts théoriques identifiés dans le système afin de s'assurer qu'ils sont appliqués en permanence.

Pour cela, il doit procéder à des **contrôles de permanence**. Ces contrôles doivent avoir une certaine ampleur pour apporter à l'auditeur des éléments de preuve sur l'application des procédures en vigueur.

Cependant, l'auditeur peut avoir recours aux sondages orientés qui se caractérisent par:

- une sélection des individus en fonction d'une appréciation raisonnée des risques possibles
- l'abandon des autres individus de la population
- l'impossibilité d'extrapolation à l'ensemble de la population des conclusions faites sur l'échantillon (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :53).

En théorie, il est inutile de faire des contrôles (contrôle révélateur) sur les points faibles dus à la conception du système. Cependant, toute défaillance des procédures occasionne des risques d'irrégularité.

L'auditeur procède à des contrôles révélateurs pour prouver que la défaillance de la procédure a entraîné des erreurs et son existence lui permet de confirmer le bien-fondé de ses remarques lors de la rédaction de son rapport sur le contrôle interne.

2-4 L'évaluation définitive

A ce stade de l'évaluation du système, l'auditeur cherche à distinguer les forces du système qui sont à la fois théoriques et pratiques et les faiblesses qui sont imputables, soit à la conception même du système, soit à l'application qui en est faite.

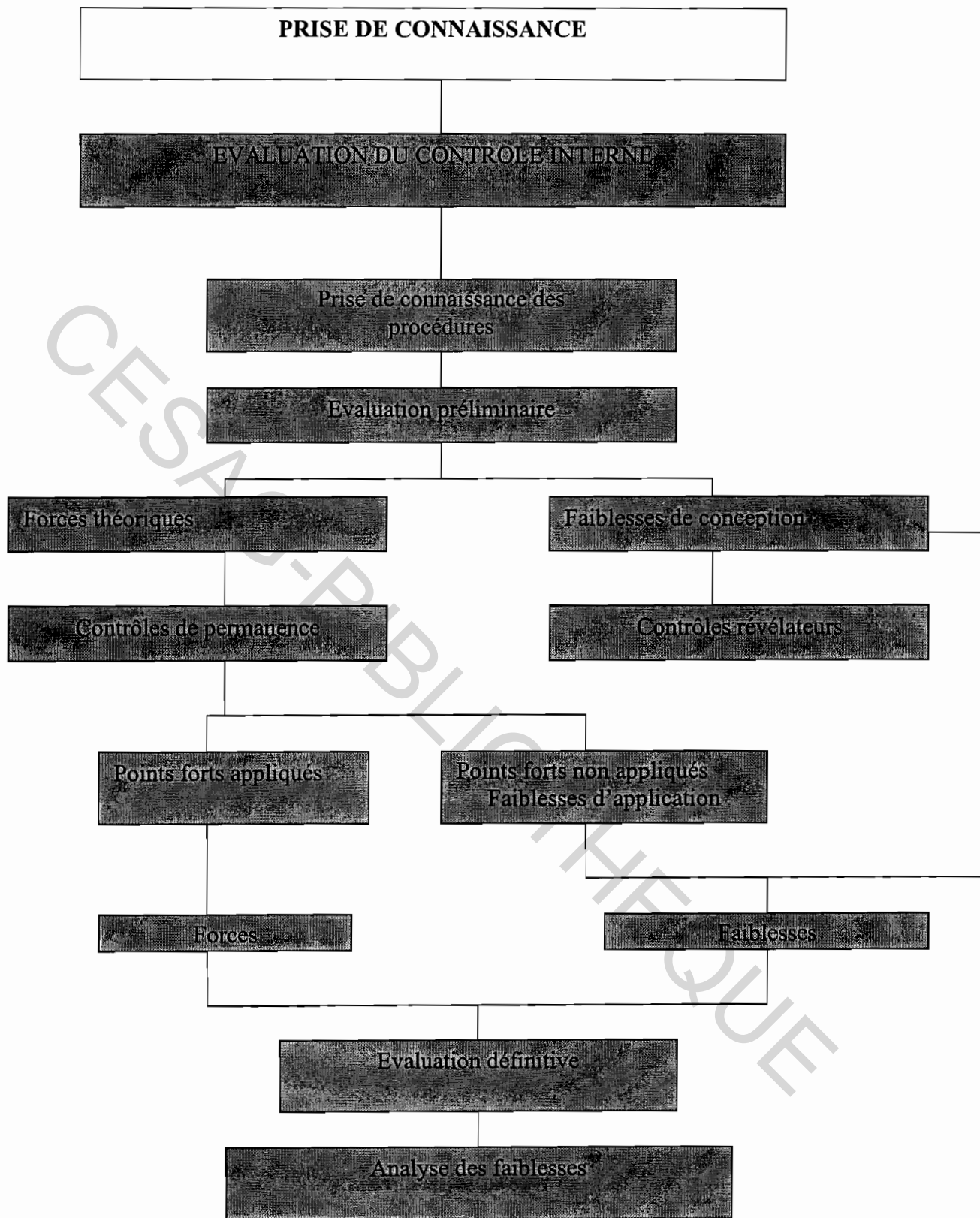
Les forces qui sont à la fois théoriques et pratiques représentent les points forts du système tandis que les faiblesses sont à analyser (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :54).

2-5 L'analyse des faiblesses

Les faiblesses décelées lors des étapes précédentes peuvent être à la source d'erreurs et il convient d'analyser ces erreurs en fonction de leur cause (erreur intentionnelle ou accidentelle), de leur forme (erreur arithmétique, ou erreur d'imputation, de transcription, omission ou autres), et de leur conséquence notamment monétaire ou non sur les comptes et leur présentation (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :54).

Après avoir analysé ces erreurs, l'auditeur peut faire une appréciation qualitative des risques et suggérer des actions correctives.

L'ensemble de la démarche d'évaluation du contrôle interne peut être schématisé de la façon suivante .



Source: (BENEDICT et KERAVEL, 1996:36)

Vu l'importance de l'appréciation du contrôle interne pour l'auditeur, celui-ci devra utiliser les moyens adéquats pour mener à bien le diagnostic du système mis en place.

Section III LES MOYENS D'INVESTIGATION

Par moyens d'investigation, nous entendons l'ensemble des techniques et des outils d'évaluation que l'auditeur peut utiliser pour arriver à ses fins c'est-à-dire « la mesure des risques » afin de se doter les moyens nécessaires pour les maîtriser.

Les techniques généralement utilisées sont:

- les questionnaires,
- la grille de séparation des tâches,
- les diagrammes de circulation,
- la description narrative des procédures,
- les sondages,
- les vérifications arithmétiques,

3-1 Les questionnaires

Ils sont de deux sortes :

- les questionnaires de prise de connaissance qui sont utilisés lors de la phase de prise de connaissance et qui doivent permettre à l'auditeur de bien orienter sa mission.
- les questionnaires de contrôle interne qui permettent à l'auditeur d'identifier l'ensemble des points de contrôles pour chaque fonction (RENARD, 1998 : 156).

3-1-1 Les questionnaires de prise de connaissance

C'est l'ensemble des documents qui permettent à l'auditeur d'avoir une connaissance plus large de l'entité auditée.

Un questionnaire de prise de connaissance est structuré de la façon suivante :

- ◆ Connaissance du contexte socio-économique
 - taille et activité
 - situation financière et commerciale
 - effectifs

- ◆ Connaissance de l'organisation interne
 - organisation générale
 - organigrammes et relations de pouvoir
 - environnement informatique
- ◆ Connaissance du fonctionnement de l'entité :
 - méthodes et procédures
 - informations réglementaires,
 - système d'information
 - problèmes en cours ou passés (RENARD, 1998 : 154-155)

Pour les cas de missions récurrentes, tous ces documents doivent faire partie du dossier permanent et il appartient à l'auditeur de mettre le dossier permanent en fonction du temps et des événements qui surviennent dans l'entité.

3-1-2 Les questionnaires de contrôle interne

La rédaction des questionnaires de contrôle est faite de façon à évaluer le contrôle interne (BRIEN & SENEAL, 1984 : 60).

Cette technique permet à l'auditeur de déceler les forces et les faiblesses de l'organisation grâce à des interrogations précises. Les questionnaires peuvent être fermés (avec des réponses par oui ou par non) ou ouverts (avec des réponses suscitant des explications).

Les questionnaires sont généralement conçus de façon à ce que les réponses négatives désignent des points faibles et que les réponses positives désignent théoriquement des points forts (LEMANT et al., 1995 :196).

Les questionnaires présentent l'avantage d'avoir un emploi facile et permettent de s'assurer qu'aucun point important n'est oublié (CNCC, 1992 :96).

3-2 La grille de séparations des tâches

Encore appelées grilles d'analyse du contrôle interne, les grilles de séparation des tâches permettent de repérer facilement les cumuls de fonctions ou des tâches incompatibles pour chaque cycle.

Cette analyse fait référence au principe de séparation des tâches en distinguant les fonctions suivantes :

- Fonction de détention,
- Fonction de décision,
- Fonction d'enregistrement,
- Et la fonction de contrôle.

Une même personne ne doit assurer deux ou plus de ces fonctions (BENEDICT et KERAVEL, 1996 :26).

Tableau N°2 : Exemple de Grille de séparation des tâches

QUESTIONNAIRE DE CONTROLE INTERNE	Section : Achats-fournisseurs		Folio : 2/8	
Objectif de contrôle : S'assurer que les séparations de fonctions sont suffisantes				
Fonctions	PERSONNEL CONCERNE			
1 Demandeurs d'achats				
2 Etablissement des commandes				
3 Autorisation des commandes				
4 Réception				
5 Comparaison commande facture				
6 Comparaison bon de réception-facture				
7 Imputation comptable				
8 Vérification de l'imputation comptable				
9 Bon à payer				
10 Tenue du journal des achats				
11 Tenue des comptes fournisseurs				
12 Rapprochement des relevés fournisseurs avec les comptes				
13 Rapprochement de la balance fournisseurs avec le compte collectif				
14 Centralisation des achats				
15 Signature des chèques				
16 Envoi des chèques				
17 Acceptation des traites				
18 Tenue du journal des effets à payer trésorerie				
19 Tenue du journal de trésorerie				
20 Annulation des pièces justificatives				
21 Accès à la comptabilité générale				
22 Suivi des avoirs				
CONCLUSION				

Source : in COLLINS et VALIN (1992 :119)

3-3 Les diagrammes de circulation

C'est une technique de représentation graphique d'une suite d'opérations dans laquelle les différents documents utilisés, les tâches à effectuer et les décisions à chaque niveau de responsabilité sont représentés par des symboles reliés les uns aux autres suivant leur articulation chronologique.

Les diagrammes de circulations permettent une présentation condensée du système de contrôle interne étudié et fournissent une méthode facile pour découvrir les faiblesses du système et les domaines où des améliorations doivent être apportées (BRIEN et SENEAL, 1984 :61).

Pour cela, le diagramme doit faire ressortir la division des responsabilités, la localisation des points d'actions, de décisions, de contrôles, la description des supports utilisés, la liaison avec d'autres circuits à l'intérieur ou à l'extérieur de l'organisation (COLLINS et VALIN, 1992 :112).

La technique des diagrammes de circulation présente plusieurs avantages qui sont :

- elle donne un langage commun à tous les intervenants ;
- elle donne une vue d'ensemble du système et l'enchaînement chronologique des opérations ;
- elle met en évidence les faiblesses de conception du système.

L'inconvénient avec l'utilisation de cette technique est qu'elle nécessite un certain entraînement pour ne pas consommer trop de temps.

3-4 La description narrative

Il s'agit pour le professionnel de demander, au cours d'un ou de plusieurs entretiens, la description des systèmes en place.

L'avantage de cette technique est que les personnes entendues se sentent moins frustrées de décrire librement les systèmes dans lesquels elles évoluent que de donner des réponses à tant de questions dans un questionnaire sans pour autant percevoir leur articulation d'ensemble.

Cette technique présente certains inconvénients notamment :

- Les difficultés de compréhension compte tenu des abréviations et de la qualité de l'écriture.
- L'impossibilité d'avoir une vision d'ensemble du système et la chronologie des opérations ;
- La difficulté de s'assurer que le descriptif est complet ;
- La difficulté d'exploiter la masse d'informations recueillies dans le cas où les activités décrites seraient diverses et complexes.

3-5 Le sondage

C'est une technique statistique qui permet de choisir un échantillon de façon aléatoire dans une population donnée, de faire des études sur cet échantillon et d'extrapoler à la population les résultats de cette étude.

Le sondage est souvent utilisé pour les tests de conformité (pour s'assurer que la pratique est ce qui est formalisé dans le cadre d'un manuel ou ce qui est décrit), et les tests de permanence (pour s'assurer qu'une procédure est utilisée à tout moment).

La norme 533 de la compagnie national des commissaires aux comptes relatif aux sondages en audit précise ce qui suit par rapport au sondage : « sondages en audit signifient l'application de procédures d'audit à une partie seulement des éléments d'un solde de compte ou d'une catégorie de transactions de telle sorte que toutes les unités d'échantillonnage aient une chance d'être sélectionnées. L'auditeur peut ainsi obtenir et évaluer des éléments probants sur certaines caractéristiques des éléments sélectionnés en vue d'aboutir à une conclusion ou d'aider à tirer une conclusion sur l'ensemble de la population. Les sondages en audit utilisent aussi bien une approche statistique que non statistique » (CHARRON , 1998 :164).

Cependant, le choix de l'échantillon dépend de la rigueur requise pour l'extrapolation, de la taille de la population mère, des outils informatiques disponibles. L'échantillon choisi doit être représentatif et pertinent pour minimiser les marges d'erreur.

3-6 Les vérifications et les divers rapprochements

Ce sont des procédés utilisés par l'auditeur pour confirmer ou infirmer les résultats des sondages qu'il a procédé.

Ces procédés sont :

- ◆ Les vérifications arithmétiques que l'auditeur a recours pour s'assurer de la validité d'une opération ou d'un résultat.
- ◆ Les rapprochements qui constituent une technique de validation de certaines données ou de certaines opérations.
- ◆ La confirmation par les tiers pour s'assurer de la réalité des relations que l'organisation entretient avec son environnement (COLLINS & VALIN, 1992 :143-146).

3-7 La piste d'audit

C'est un outil de contrôle comptable recensant tous les éléments de preuve pour permettre de s'assurer que la reconstitution chronologique des opérations permet d'aboutir au résultat comptable.

Cette méthode permet donc de contrôler pour une opération donnée, tous les stades intermédiaires, leurs justificatifs et justifications (RENARD, 1998 : 206)

L'auditeur externe dispose de l'ensemble des techniques et outils que nous venons d'étudier pour réaliser une mission d'audit de façon générale. Cependant, en fonction des objectifs que celui-ci poursuit, il peut choisir tel ou tel autre outil.

Pour notre cas, nous avons adopté une approche méthodologique dans le souci de pouvoir organiser nos recherches.

Section IV APPROCHE METHODOLOGIQUE

Afin d'organiser de façon efficace notre étude qui porte sur l'évaluation du contrôle interne du Centre national d'odontostomatologie, nous avons élaboré un modèle d'analyse qui s'inspire de la méthodologie d'audit légal.

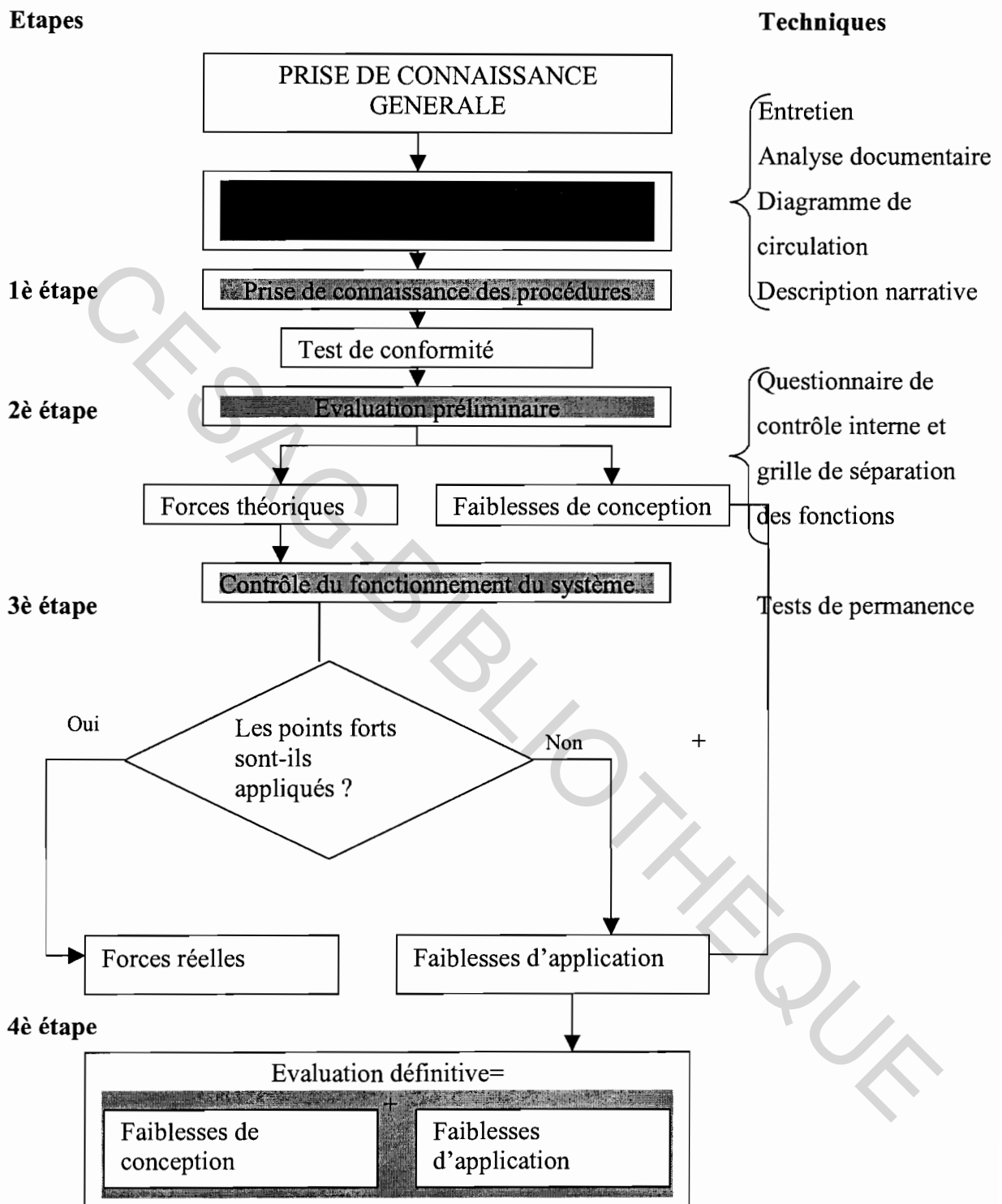
L'évaluation se fait par rapport à une base et pour cela nous avons défini des indicateurs d'efficacité et leurs mesures.

4-1 Le modèle d'analyse

Le modèle d'analyse que nous avons retenu pour l'évaluation du contrôle interne au CNOS se présente de la manière suivante :

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Figure N°2 : Présentation du modèle d'analyse



Source : nous-même

4-1-1 L'orientation et la planification de la mission

Nous allons nous intéresser à la prise de connaissance de l'entité à auditer dans cette phase de la méthodologie d'audit.

L'objectif de cette étape de la démarche est de permettre à l'auditeur de connaître les particularités de l'entreprise à auditer, son activité, son organisation afin de mieux identifier les risques auxquels l'entreprise fait face et orienter ses travaux.

Parmi les outils dont nous disposons, nous allons utiliser à cette étape de notre analyse les outils suivants :

- un **entretien** avec la direction (si possible le directeur général et son adjoint) et visites des locaux,
- une **analyse documentaire** (états financiers ou rapport de gestion, organigramme, textes réglementaires et tout autre document que nous jugerons utile) ,
- un **questionnaire de prise de connaissance** sera administré à l'agent le mieux indiqué pour nous fournir les informations que nous rechercherons.

4-1-2 L'évaluation du contrôle interne

Les différentes étapes de l'évaluation du contrôle interne peuvent être synthétisées de la façon suivante :

Tableau N° 3 : Synthèse des étapes d'évaluation du contrôle interne

Etapes	Objectifs	Techniques et outils à utiliser
La prise de connaissance des procédures	Avoir une bonne compréhension du circuit de traitement des informations	-entretien -diagramme de circulation -tests de conformité.
Evaluation préliminaire	Juger la pertinence du système en place tel qu'il a été conçu	- questionnaires de contrôle interne(QCI) - les grilles de séparation des tâches.
Le contrôle du fonctionnement du système	S'assurer que les points forts sont appliqués en permanence	Sondages, Tests de permanence
L'évaluation définitive	Distinguer les forces qui sont à la fois théoriques et pratiques	Feuille de synthèse de l'appréciation du contrôle interne
Analyse des faiblesses	Rechercher les risques éventuels liés à ces faiblesses et voir si il y a des solutions de remplacement.	

Source : Nous-même

4-1-2-1 La prise de connaissance des procédures

L'objectif de cette étape est d'avoir une bonne connaissance du circuit de traitement des informations.

Pour cela, nous utiliserons les techniques et outils suivants :

- Un entretien durant lequel nous allons nous faire décrire les procédures utilisées au cas où elles ne seront pas formalisées dans le cadre d'un manuel de procédures et ce avec les agents impliqués directement dans l'exécution des tâches,
- L'utilisation des diagrammes de circulation nous permettra de décrire les procédures que nous allons prendre connaissance,
- Nous effectuerons des tests de conformité pour nous assurer d'avoir bien compris les procédures qui seront décrites. Pour ces tests nous allons juste suivre quelques opérations pour chaque cycle que nous allons aborder.

Pour les tests de conformité, nous allons constituer des échantillons de 5 à 10 éléments et le choix sera fait de manière aléatoire.

4-1-2-2 l'évaluation préliminaire

L'objectif de cette étape est de juger de la pertinence du dispositif mis en place tel qu'il a été conçu afin de mettre en évidence les forces théoriques et les faiblesses apparentes du système.

A cet effet, nous allons utiliser les techniques suivantes :

- questionnaires de contrôle interne (joint en annexe),
- les grilles de séparation des tâches (joint également en annexe).

4-1-2-3 Le contrôle du fonctionnement du système

L'objectif de cette étape est de s'assurer que les points théoriques mis en évidence lors de l'étape précédente sont appliqués. Pour cela, nous allons effectuer des tests de

permanence. Le choix des échantillons sera constitué de la même manière que dans l'étape précédente.

4-1-2-3 L'évaluation définitive

L'objectif de cette étape est de distinguer les forces qui sont à la fois théoriques et pratiques. Pour cela, nous allons utiliser les feuilles de synthèse de l'évaluation du contrôle interne où nous allons lister l'ensemble des faiblesses de conception et l'ensemble des faiblesses d'application.

4-1-2-4 L'analyse des faiblesses

Cette étape est généralement l'occasion pour l'auditeur de rechercher l'impact que ces faiblesses relevées peuvent avoir sur les états financiers. Pour notre étude, elle nous servira d'occasion pour rechercher les risques éventuels auxquels le centre national d'odontostomatologie est exposé.

4-1-3 Les indicateurs et les critères de mesure

L'évaluation du contrôle interne sera sur la base d'un certain nombre d'indicateurs que nous avons choisi. Ces indicateurs sont présentés dans les tableaux suivants :

Tableau N°4: Les indicateurs et les critères de mesures

Les composantes du contrôle interne	Les dimensions	Les indicateurs de mesure	Leurs mesures
1) L'environnement du contrôle	Organisation et fonctionnement	Manuel de procédures	Existence d'un manuel de procédures
		Séparation des tâches	Fonctions incompatibles séparées
		Système d'autorisation	Existence d'un système d'autorisation
		Organigramme	Organigramme clair et adapté
	Le personnel	Compétence	Formation de base par rapport à l'activité et le poste occupé
		Responsabilités	Responsabilités bien précisées
		Motivation	Personnel motivé
		Incitations et tentations	Existence de mesures dissuasives
2) L'évaluation des risques	Gestion des risques	Objectifs	Fixation d'objectifs clairs Mesure de la réalisation des objectifs
		Identification des risques	Risques potentiels Risques réels
		Analyses des risques	Identification des conséquences Proposition de mesures correctives

Source : Nous-même

Tableau N°5 : Les indicateurs et les critères de mesures (suite)

Les composantes du contrôle interne	Les dimensions	Les indicateurs de mesure	Leurs mesures
3) Les activités de contrôle	Contrôles physiques	Inventaire physique des stocks,	Existence d'inventaire
		Protection physique	Existence de protection physique
		Contrôles arithmétiques	Existence de contrôles arithmétiques
		Rapprochement	Existence de rapprochement
	Traitement des données	Moyens de traitement des données	Traitement automatisé
		Mode de traitement	Existence de pré numérotation et de numérotation des documents
4) L'information et la communication	Information de qualité	Pertinence	Existence de rapports de gestion synthétisés
		Supports utilisés	Utilisation de format clair
	Communication	Modalité de circulation des informations	Précisée dans des procédures écrites
		La compréhension du système de traitement des tâches	Existence du manuel de procédures
5) Le pilotage	Fonctions habituelles de gestion	Objectifs	Fixation d'objectifs
		Rapports de gestion	Existence de rapports de gestion
		Processus budgétaire	Existence de rapport d'exécution de budget

Source : Nous-même.

Afin de cerner l'ensemble des données de notre étude, nous avons adopté une méthode de collecte des données et leur analyse pour les différentes étapes de notre étude.

4-1-4 La collecte des données et leur exploitation

L'ensemble des informations ont été recueillies sur le site du CNOS grâce à :

- l'administration de questionnaire,
- l'analyse documentaire,
- les grilles d'analyses des tâches,
- l'entretien avec certains membres du personnel du CNOS,
- et l'observation physique.

4-1-4-1 Le questionnaire

Nous avons élaboré deux types de questionnaires :

- un questionnaire de prise de connaissance pour la collecte des informations générales sur l'environnement interne et externe du CNOS,
- un questionnaire sur le contrôle interne pour la mise en évidence des faiblesses de conception des procédures du contrôle interne.

Le questionnaire de contrôle interne a été conçu sous forme de questions fermées et les questions qui y sont posées sont de nature à fournir des informations sur l'existence ou non des éléments du contrôle interne que nous cherchons à vérifier.

Le questionnaire sera administré par voie directe aux différents agents impliqués directement dans les cycles qui font l'objet de notre étude.

L'exploitation du questionnaire de contrôle interne sera faite sur la base des principes généraux du contrôle interne et des pratiques d'organisation communément admises (POCA). Une réponse par oui constituera une force théorique pour le système mis en place tandis qu'une réponse négative représentera une faiblesse apparente ou une faiblesse de conception du système de contrôle interne.

4-1-4-2 L'analyse documentaire

Elle sera constituée par la recherche de l'ensemble de la documentation pouvant nous aider à mieux comprendre le fonctionnement du centre et son environnement. Pour cela, nous chercherons à consulter si possible :

- ✓ Le manuel de procédures,
- ✓ L'organigramme fonctionnel,
- ✓ Les statuts,
- ✓ Les textes portant sur la création du centre et sur les modifications de statuts,
- ✓ Les textes portant sur son fonctionnement,
- ✓ Tout autre document pouvant nous fournir des informations indispensables pour notre étude.

4-1-4-3 la grille d'analyse des tâches

La grille d'analyse des tâches nous permettra aussi d'apprécier la conception du système de contrôle interne mis en œuvre surtout en matière de séparation des tâches ou fonctions incompatibles.

Après avoir rempli la grille d'analyse des tâches, il nous sera aisé d'appréhender les cumuls de fonctions ou de tâches incompatibles.

4-1-4-4 L'entretien

L'essentiel des entretiens que nous aurons à effectuer portera sur la compréhension des procédures mises en œuvre pour l'exécution des différentes tâches au CNOS. Pour cela, nous nous ferons décrire tout aspect que nous n'avons pas pu comprendre avec l'utilisation des procédures de collecte de données ci-dessus citées. A cet effet également, nous chercherons à rentrer en contact avec les responsables qui puissent nous fournir les informations recherchées pour chaque cycle que nous allons étudier.

4-1-4-5 L'observation physique

L'observation physique restera pour nous un moyen de nous assurer de la réalité ou de l'existence ou non de certains éléments du contrôle interne tels que les protections physiques qui ont été mises en œuvre pour la sécurité du personnel et des usagers du centre.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Conclusion Première Partie

Dans cette première partie, nous avons pu étudier les concepts de base permettant de mieux comprendre le concept de contrôle interne. L'étude des techniques d'évaluation du contrôle interne et les outils que le commissaire aux comptes peut utiliser nous a conduit à la formalisation de notre modèle d'analyse pour parvenir à une appréciation raisonnable du système de contrôle interne.

Le système de contrôle interne lui-même n'est pas une fin en soi mais un moyen pour arriver à réaliser les objectifs que les dirigeants se sont fixés. Il en est de même de l'évaluation du système de contrôle interne qui ne saurait être une fin en soi pour le commissaire mais un moyen pour celui-ci de se prononcer sur la fiabilité des états financiers.

Cependant, le commissaire aux comptes peut être amené à rédiger un rapport spécial sur le contrôle interne pour signaler les faiblesses du système qu'il a découvertes lors de ses investigations et proposer des recommandations.

Deuxième Partie :

Application pratique de l'évaluation du contrôle interne au CNOS

INTRODUCTION DE LA DEUXIEME PARTIE

Dans un environnement marqué par de profonds bouleversements, le système de contrôle interne doit être orienté vers la maîtrise des risques.

La notion de contrôle interne a été marquée par des changements profonds et durables avec une évolution des référentiels et des pratiques du contrôle interne. Sa nouvelle définition montre qu'elle s'est émancipée de la sphère comptable pour gagner toute l'organisation afin donner à l'ensemble du management des moyens pour la maîtrise des risques.

Cela dénote, si ce n'est une prise de conscience, du moins un intérêt nourri pour le contrôle interne de la part des managers qui s'interrogent sur son adéquation face aux perpétuelles mutations de son environnement tant interne qu'externe.

Au-delà de l'opinion que l'auditeur doit émettre sur la fiabilité et la sincérité des états financiers, les organisations attendent plus de lui et s'intéressent davantage aux recommandations que celui-ci formule à la suite de sa mission afin d'améliorer la qualité du contrôle interne.

Notre étude se propose, à travers l'évaluation du contrôle interne mis en place par la Direction du CNOS :

- de diagnostiquer le dispositif de contrôle interne,
- d'analyser les faiblesses,
- de proposer des solutions pour améliorer le système en place,
- de montrer les perspectives de mise en œuvre.

Dans le cadre de notre étude, nous allons évaluer le Centre National d'odontostomatologie à travers les cycles que nous avons vus dans le cadre théorique et qui sont les suivants:

- ✓ le cycle des achats,
- ✓ le cycle des stocks,

- ✓ le cycle de la trésorerie,
- ✓ le cycle du personnel,
- ✓ le cycle des immobilisations.

Cette évaluation se fera sur la base de notre modèle d'analyse qui emprunte la méthodologie du déroulement de la mission d'audit légal.

Pour cela nous verrons dans cette deuxième partie les chapitres suivants :

- Le chapitre premier sera consacré à la prise de connaissance du Centre National d'Odontostomatologie. Comme déjà souligné dans le cadre théorique, cette partie doit nous permettre de connaître davantage les activités du Centre National d'odontostomatologie afin d'orienter les investigations nécessaires à opérer pour évaluer le dispositif de contrôle interne mis en place.
- Le chapitre deuxième sera consacré à l'analyse et aux recommandations afin d'améliorer la qualité du système de contrôle interne mis en œuvre par la Direction du Centre national d'odontostomatologie.

Chapitre I PRESENTATION DU CNOS

Section I GENERALITES

1-1 Historique

Le Centre national d'odontostomatologie, comme son nom l'indique, est un centre hospitalier spécialisé en odontostomatologie. Centre de référence, il a effectivement ouvert ses portes le 10 février 1986.

Erigé en Etablissement Public à Caractère Administratif (EPA) par la Loi n°92-026/AN-RM du 5 octobre 1992, il assure les missions suivantes :

- Assurer les soins bucco-dentaires,
- Assurer la formation des élèves, étudiants et stagiaires,
- Assurer le suivi de la politique nationale en matière de santé bucco-dentaire et promouvoir la recherche dans ce domaine.

1-2 Objectifs

Pour l'exercice 2000, le CNOS visait les objectifs suivants :

1-2-1 Assurer la prise en charge des patients

- en prodiguant des soins bucco-dentaires de qualité à la population
- en sensibilisant les populations et plus particulièrement celle du District de Bamako par rapport aux affections bucco-dentaires ;
- en formant et en encadrant les élèves, les étudiants et les stagiaires ;

1-2-2 Améliorer les conditions de travail et la capacité du personnel

- par une mission participative
- par la dotation de la bibliothèque en livres et revues ;
- par la poursuite de la recherche, la formation continue, et le recyclage du personnel du centre ;
- par le recrutement du personnel non médical (standardistes, chauffeur, manœuvre, etc.)

1-2-3 Renforcer le plateau technique

- en procédant à la mise en l'état de l'équipement et du matériel (médical et non médical) ;
- en poursuivant le renouvellement du gros matériel et du petit équipement de tous les services techniques ;
- en augmentant la capacité d'accueil du centre ;
- en dotant régulièrement les services en consommables dentaires et en petits matériels ;

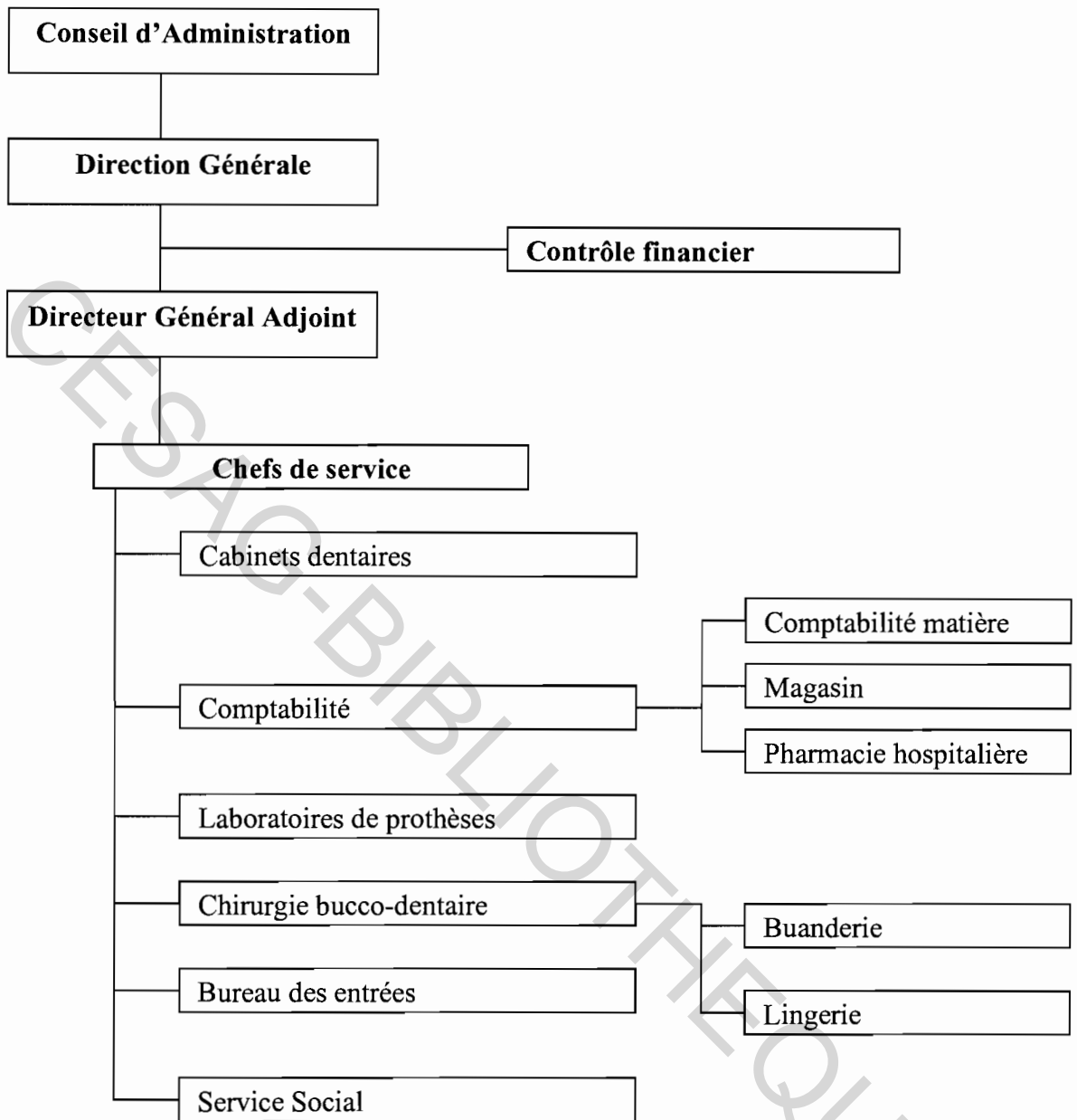
Section II ORGANISATION ET FONCTIONNEMENT

Le Centre National d'odontostomatologie est une organisation de type cabinet dentaire.

Placé sous la tutelle du Ministère chargé de la Santé, l'organisation et les modalités de fonctionnement du CNOS sont fixées par le décret n°92-178/P-RM du 17 octobre 1992.

2-1 Organisation

Figure N°3: Organigramme du centre



Source: Nous-même

Remarque : Cet organigramme tel que présenté n'existait pas dans sa forme formalisée à la date de notre intervention. Nous l'avons élaboré tel qu'il a été décrit par la Direction du CNOS.

2-2 Fonctionnement

Les organes de gestion sont :

- le Conseil d'Administration,
- la Direction Générale,
- le Comité de Gestion.

2-2-1 Le Conseil d'Administration exerce les attributions spécifiques suivantes :

- fixer le plan d'effectifs du centre et des règles particulières relatives à son fonctionnement et à son administration, y compris les modalités d'attribution au personnel d'indemnités ou d'avantages spécifiques ;
- adopter le règlement intérieur du centre.

Le Conseil d'Administration est composé de douze (12) membres dont les sièges sont repartis comme suit :

Les représentants des pouvoirs publics

- Le Ministre chargé de la Santé ou son représentant, Président du conseil d'administration,
- Le représentant du Ministre chargé de l'Éducation Nationale,
- Le représentant du Ministre chargé des Finances,
- Le Directeur National de la Santé Publique,
- Le Directeur National des Affaires Sociales,
- Le Directeur National de l'Emploi, du Travail et de la Sécurité Sociale,
- Deux représentants des Ordres Professionnels de la Santé.

Les représentants des usagers

- Un représentant de l'Institut National de Prévoyance Sociale (INPS),
- Un représentant des Associations de consommateurs.

Les représentants du personnel:

- Deux représentants du personnel dont un médecin.

2-2-2 La Direction Générale constitue l'organe d'exécution des décisions du Conseil d'Administration. Elle est chargée de la gestion quotidienne de l'Etablissement.

Le Directeur général représente le centre dans tous les actes de la vie civile. A cet effet :

- il assiste au conseil d'administration,
- il exerce toutes les fonctions d'Administration et de gestion non expressément réservées au Conseil d'Administration,
- il exerce l'autorité sur le personnel qu'il recrute, licencie dans le cadre de la législation en vigueur,
- il signe les baux, conventions, et contrats,
- il exerce l'action en justice.

2-2-3 Un organe consultatif est chargé d'assister le Directeur Général dans ses tâches de gestion.

Il est composé du comité de gestion, du comité d'hygiène, et de la commission médicale consultative.

- le comité d'hygiène est composé du Directeur Général Adjoint, du Surveillant Général et du chef d'équipe Entretien.
- La commission médicale est composée des chefs de services
- Le comité de gestion est composé du service Administratif et du Service Technique.

Section III LES RESSOURCES

3-1 Les ressources humaines

Le personnel du CNOS est composé de 87 agents repartis comme suit :

- ❖ 55 agents permanents
- ❖ 25 agents non permanents

❖ 07 agents d'appui dont :

- 01 agent en uniforme chargé de la sécurité,
- 03 agents de l'INPS,
- 02 agents du Ministère des Finances,
- 01 assistant technique expatrié.

Le personnel permanent est de 63% du total des effectifs et constitué des agents de la fonction publique et le reste est reparti entre le personnel non permanent(29%) et celui d'appui (8%).

Une autre façon d'analyser le personnel est de le décomposer en personnel médical et en personnel non médical. Le personnel du CNOS est reparti entre 49 agents du corps médical et 38 agents d'autres corps professionnels.

3-2 Les ressources financières

En tant que Etablissement Public à Caractère Administratif, le CNOS est doté de la personnalité morale et de l'autonomie de gestion.

Ses ressources financières sont constituées par :

- les revenus provenant des prestations de services,
- la contribution de l'Etat à la couverture des charges de mission de service public,
- l'aide extérieure,
- et des recettes diverses (dons et legs etc....).

3-3 Les ressources matérielles

3-3-1 les infrastructures

Le centre national d'odontostomatologie dispose de

- 7 cabinets dentaires affectés comme des salles de consultation et de soins dentaires,
- 2 laboratoires de prothèses dentaires destinés à la confection des prothèses mobiles, fixes et céramiques,

- 12 salles d'hospitalisation destinées à l'hospitalisation des patients et ayant une capacité d'accueil de 20 lits ;
- 2 salles d'opérations pour la chirurgie
- 1 salle de pansement pour les pansements post opératoires
- 1 salle de radiographie
- 1 bureau d'admission pour l'enregistrement des patients ;
- 1 cuisine qui s'occupe de l'alimentation des malades ;
- 1 buanderie pour le nettoyage et la stérilisation des blouses, draps, champs opératoires, etc.
- 1 morgue pour la garde des corps,
- 1 pharmacie hospitalière pour la vente des médicaments essentiels,
- les services techniques composés de la Direction, du Service social et Service de la comptabilité.

3-3-2 Le matériel informatique

Le centre dispose d'un matériel informatique composé de :

- 05 micro-ordinateurs de marques diverses,
- 01 micro-ordinateur portable,
- 05 imprimantes,
- 01 photocopieur.

La gestion du centre n'est pas automatisée malgré l'existence du matériel informatique qui devait au moins permettre la mise en œuvre de certaines micro-applications pouvant contribuer à optimiser la gestion.

Section IV SPECIFICITES

Le Centre national d'odontostomatologie, en tant que établissement public, se distingue des entreprises privées de par son fonctionnement (système comptable et exécution budgétaire).

4-1 Le système comptable

Le Centre National d'odontostomatologie (CNOS) est un établissement public à caractère administratif. A cet effet, il est soumis aux règles de la comptabilité publique destinée à décrire les opérations dans une comptabilité budgétaire conformément à la loi des finances tant par la forme (disposition des opérations) que par le contenu (notion d'encaissement).

Les opérations sont enregistrées, par chapitre, sur des fiches de suivi de l'exécution budgétaire et en fin d'année un tableau de synthèse comparant les prévisions aux réalisations est établi.

Le CNOS n'a pas mis en place une comptabilité à partie double permettant de mesurer le résultat de ses activités et d'évaluer sa situation patrimoniale et financière à la clôture de chaque exercice.

En tant que EPA, cette comptabilité à partie double est traitée au niveau des services du Trésor public et les pièces y afférentes sont utilisées comme justificatifs devant le juge des comptes.

Le CNOS n'a pas mis en place un système de comptabilité analytique lui permettant de connaître ses coûts de production.

4-2 l'exécution budgétaire

Les engagements de dépenses se font sur la base de deux types de budgets: le budget de l'Etat qui est destiné à supporter certaines catégories de dépenses de fonctionnement (tel que le salaire des fonctionnaires) et le budget autonome destiné à supporter d'autres catégories de dépenses (salaire des contractuels).

Un troisième type de budget intitulé "budget d'investissement" est destiné à supporter toutes les dépenses liées aux investissements mais ce budget est géré directement par le ministère de tutelle c'est-à-dire le Ministère de la Santé.

L'ensemble des éléments d'informations que nous avons obtenus lors de la phase de prise de connaissance nous a permis d'avoir une idée plus claire sur le CNOS afin d'orienter notre étude au niveau de l'analyse des cycles.

Le chapitre suivant a été consacré au diagnostic du système existant par une analyse des cycles afin de proposer des recommandations aux dysfonctionnements qui ont pu être relevés.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Chapitre II : ANALYSE DES CYCLES DU CNOS ET RECOMMANDATIONS

Lors de la phase précédente, nous avons noté que le centre National d'odontostomatologie (CNOS) était un établissement public à caractère administratif et que, à cet effet, il était soumis aux règles de la comptabilité publique destinée à décrire les opérations dans une comptabilité budgétaire conformément à la loi des finances tant par la forme (disposition des opérations) que par le contenu (notion d'encaissement).

Ni cela, ni l'absence des procédures sous une forme écrite ne nous ont empêché de poursuivre notre étude en diagnostiquant les différents cycles.

Pour l'ensemble des cycles que nous avons eu à étudier, les procédures nous ont été décrites.

Section I Cycle des achats

Conformément à l'article 3 du Décret 95-401/ PRM du 10 Novembre 1995, les "achats" désignent tout approvisionnement dont le montant est inférieur à dix millions (10 000 000 FCA).

Les opérations concernées par ce cycle sont :

- l'expression de besoins,
- l'autorisation de dépenses,
- l'engagement de la dépense,
- la réception des articles,
- le mandatement

1-1 la prise de connaissance des procédures

1-1-1 description des procédures

Selon la description, les opérations du cycle des achats se déroulent selon les règles de la comptabilité publique notamment les procédures d'exécution des dépenses qui sont l'autorisation de la dépense, l'engagement de la dépense, et le mandatement.

1-1-1-1 L'expression de besoin.

Les besoins sont exprimés au niveau de chaque service et à cet effet, chaque chef de service établit la liste des besoins de son service et la communique à la Direction générale.

Cette dernière trie les expressions de besoins en fonction des urgences et demande des factures pro-forma aux fournisseurs.

A cet effet, la direction tient une liste des fournisseurs habituels du CNOS qui retrace les informations essentielles sur chacun d'eux notamment le nom, l'adresse, les références commerciales, le domaine d'intervention.

Pour les besoins exprimés dont le coût estimatif est compris entre cent cinquante mille (150 000 F) et deux millions (2 000 000 F), la Direction procède à une consultation restreinte de trois (3) fournisseurs au moins.

Pour les expressions de besoins dont les coûts estimatifs sont situés au delà de deux millions (2 000 000 F), les procédures d'appel d'offre sont requises.

1-1-1-2 L'autorisation des dépenses¹

Dès que la Direction reçoit les factures pro-forma, elle établit les autorisations de dépense pour le « fournisseur le mieux disant » en matière de prix, de la qualité et des délais de livraison, et les communique au contrôleur financier qui effectue un contrôle arithmétique et s'assure de l'existence de la ligne budgétaire.

- En cas d'existence de la ligne budgétaire, l'autorisation de dépense est visée et transmise à la comptabilité.
- En cas d'inexistence de la ligne budgétaire, des dérogations à la règle de l'autorisation des dépenses existent mais elles sont du ressort du Directeur général, après avoir pris l'avis du contrôleur financier qui doit au préalable consulter le chef du service demandeur.

¹ C'est l'acte par lequel un ordonnateur donne l'ordre d'exécuter une dépense après avoir vérifié la régularité et l'opportunité de ladite dépense (CREMIEU & al, 1999 : partie3 chap 1.4 page 1).

1-1-1-3 L'engagement de la dépense²

L'agent comptable, après avoir reçu l'autorisation de dépense visée par le contrôleur financier, rentre en contact avec le fournisseur retenu après la procédure de sélection, pour lui demander de livrer les articles demandés.

L'agent comptable établit le bon de commande conformément aux factures pro-forma en quatre (4) exemplaires pour signature par le Directeur général.

Le bon de commande signé par le Directeur général et renvoyé à la comptabilité est utilisé de la façon suivante :

- ✓ L'original et un exemplaire sont remis au fournisseur retenu par l'agent comptable.
- Le fournisseur doit joindre l'original à la facture,
- La copie est gardée par le fournisseur.

- ✓ Un exemplaire est gardé à la comptabilité par l'agent comptable qui est chargé de suivre la commande.
- ✓ Un exemplaire est destiné au magasinier qui est chargé de la réception de la livraison.

C'est après l'engagement de la dépense et le fournisseur est autorisé à livrer les articles demandés.

1-1-1-4 La réception des articles

Tous les articles stockables sont réceptionnés par le magasinier en présence d'un comité de réception pour toute commande de plus de cent cinquante mille (150000 F), même si ceux-ci sont destinés à une consommation immédiate.

Le fournisseur livre les articles commandés avec un bon de livraison en trois exemplaires qui sont répartis comme suit :

² c'est l'acte par lequel une autorité administrative crée ou constate une obligation de laquelle résultera une charge. Il ne peut être pris que par le représentant qualifié de l'organisme public agissant en vertu de ses pouvoirs. Il doit aussi rester dans la limite des autorisations budgétaires et demeurer subordonné aux autorisations (CREMIEU & al, 1999 : partie3 chap 1.4 page 1). Le **bon de commande** matérialise l'engagement et selon les règles de la comptabilité publique, les dépenses doivent être enregistrées en comptabilité d'engagement.

- Une copie au service demandeur,
- Une copie pour la comptabilité
- Une copie pour le magasinier.

Le magasinier, en présence du comité de réception, réceptionne les livraisons, établit **un bordereau de réception (Bdr)** (ou **une attestation de service fait** dans le cas d'une prestation de service) en trois (3) exemplaires sur la base des livraisons effectives en conformité ou non avec le bon de commande. Le livreur du fournisseur signe le bordereau de réception.

- ✓ L'original est gardé par l'agent comptable et doit être joint à la facture du fournisseur lorsqu'elle sera reçue,
- ✓ Un exemplaire est classé par le magasinier avec le bon de livraison du fournisseur,
- ✓ Un exemplaire est remis au transporteur ou au fournisseur pour servir d'attestation de la réception des articles.

Mais en cas de désaccord entre le bon de livraison du fournisseur et le bordereau de réception du magasinier, celui-ci doit porter l'objet du désaccord sur le bon de livraison du fournisseur.

Les entrées en stocks sont enregistrées sur les fiches de stocks avant leur transfert au service demandeur. Les sorties de stock sont également inscrites sur la fiche de stocks (nous y reviendrons dans l'analyse du cycle des stocks).

1-1-1-5 le mandatement³

La facture du fournisseur est déposée à la comptabilité par le fournisseur lui-même. L'agent comptable la contrôle et y annexe ensuite la mention **Bon à payer (Bàp)** sur la facture.

La facture et l'original du bordereau de réception (ou de l'attestation de service fait dans le cas des services) sont joints à la fiche d'engagement de dépense établie dans le cadre du suivi de l'exécution budgétaire et à l'autorisation de dépense.

La comptabilité établit le mandat de paiement et joint à ce mandat la liasse composée de l'autorisation de dépense (AD), du bon de commande, de la facture, et du bordereau de réception au contrôle financier et à l'ordonnateur respectivement pour visa et signature.

Une fois le mandat visé par le contrôleur financier et signé de l'ordonnateur, la comptabilité envoie le dossier au Trésor public qui se charge de payer le bénéficiaire du mandat.

L'agent comptable doit établir un bordereau d'émission destiné à supporter les dossiers d'achats de marchandises ou de prestations de service. Ce bordereau est visé par le contrôleur financier et signé de l'ordonnateur avant d'être envoyé au Trésor.

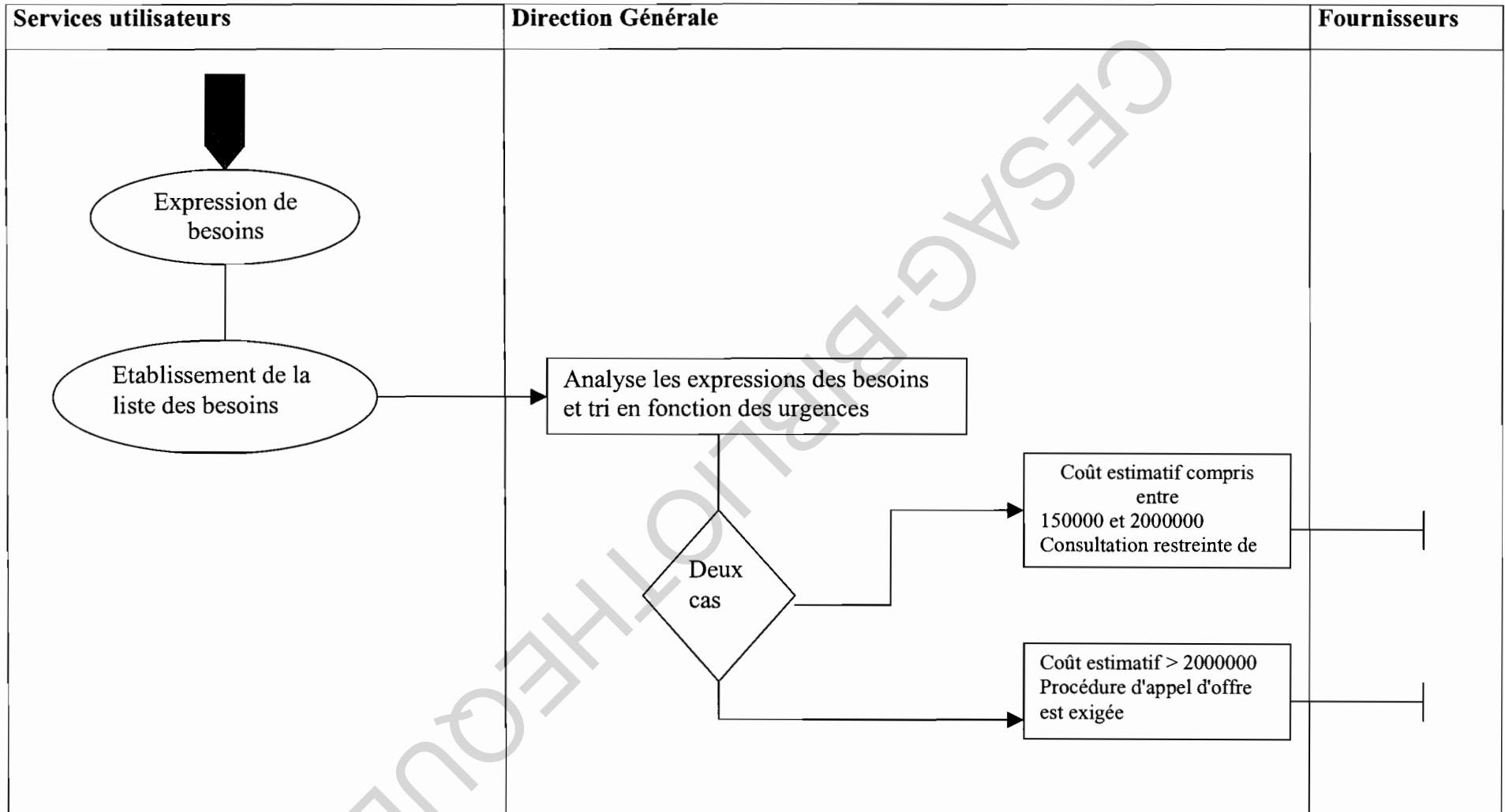
Toutes ces pièces envoyées au trésor ne reviennent plus au CNOS. Elles sont conservées comme justificatifs devant le juge des comptes.

Seulement, pour les besoins de contrôles extérieurs, chaque bordereau d'émission doit être photocopié avec l'ensemble des justificatifs qu'il supporte.

Les procédures utilisées pour l'ensemble du cycle des achats peuvent être illustrées dans des diagrammes de circulation de la façon suivante :

³ Le **mandatement** : c'est l'acte par lequel l'ordonnateur donne l'ordre au comptable de régler ou d'enregistrer la dépense ou la charge. Le mandat est le support de l'ordre donné par l'ordonnateur au comptable.

Diagramme N°1: l'expression de besoins



Source : nous-même

Diagramme N°2: l'autorisation de dépense

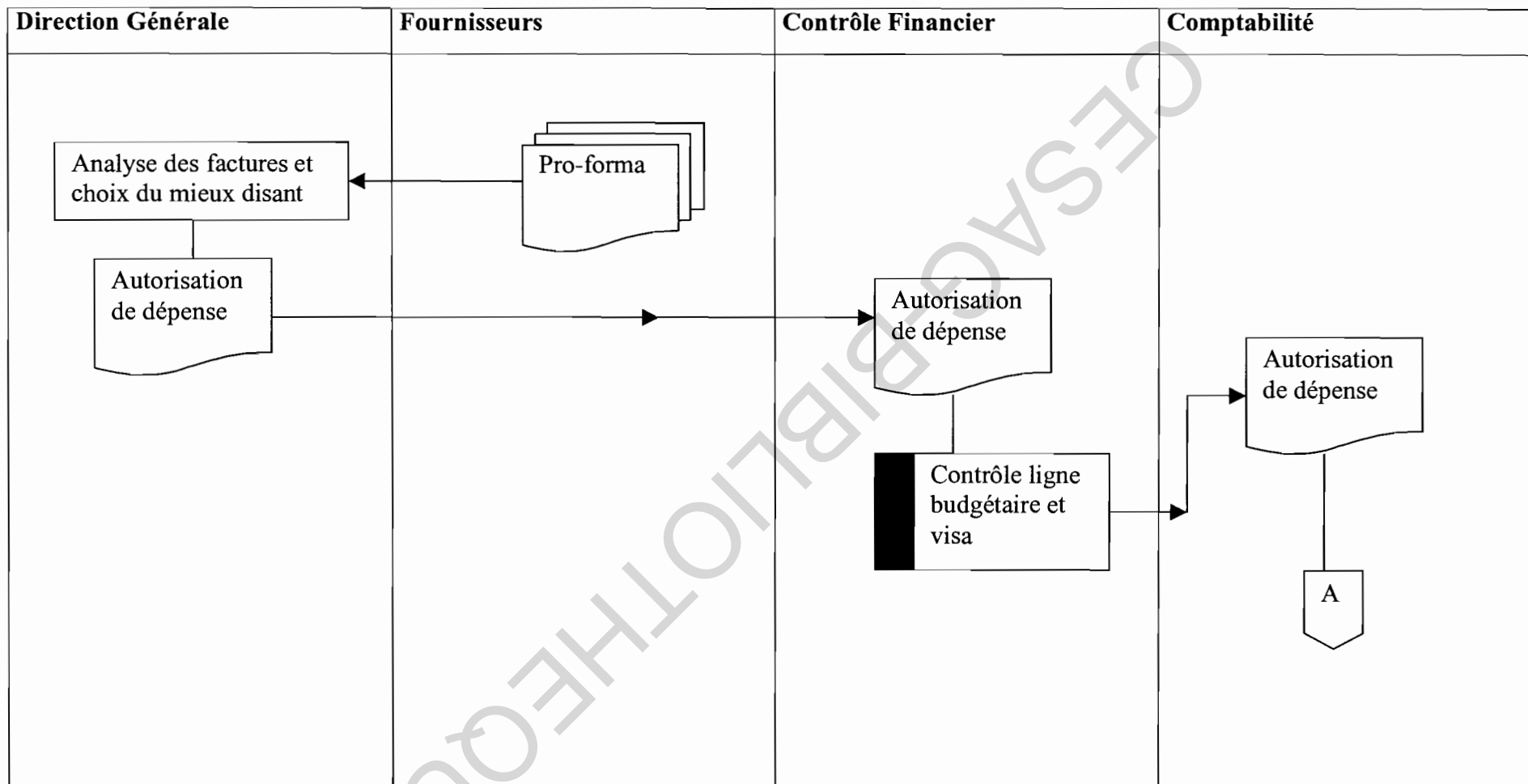
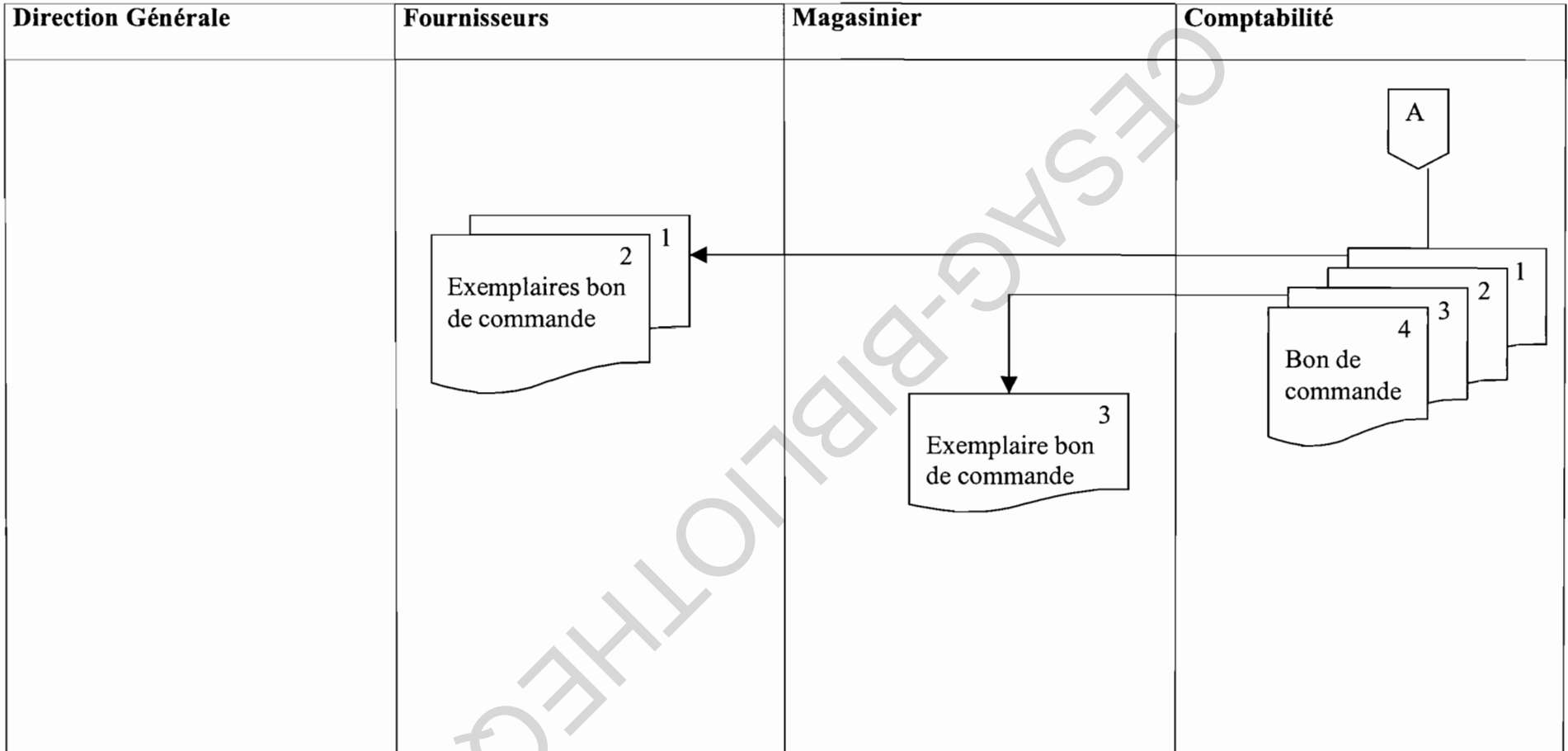
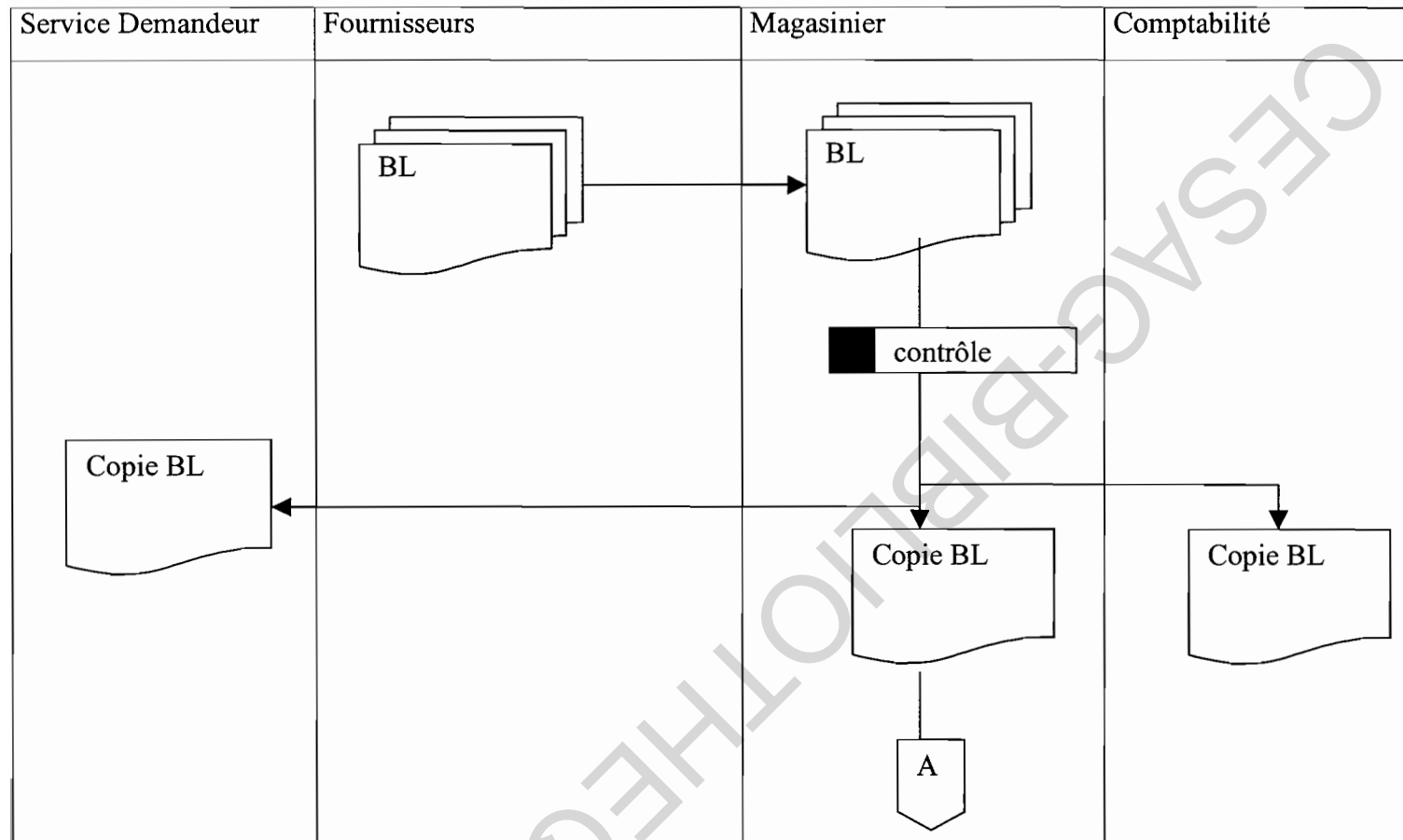


Diagramme N°3: l'engagement de la dépense



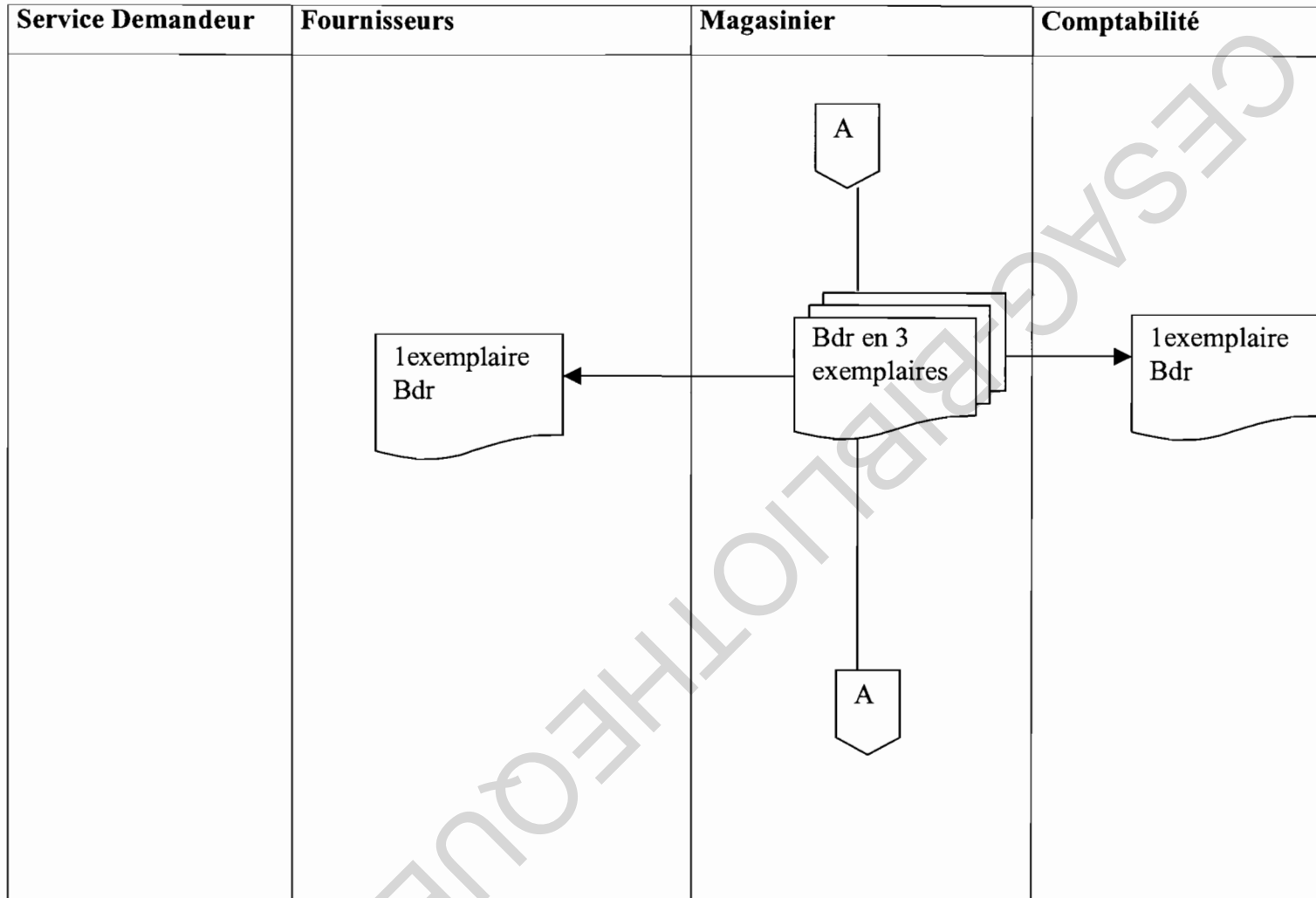
Source : nous-même

Diagramme N°4: la réception des articles



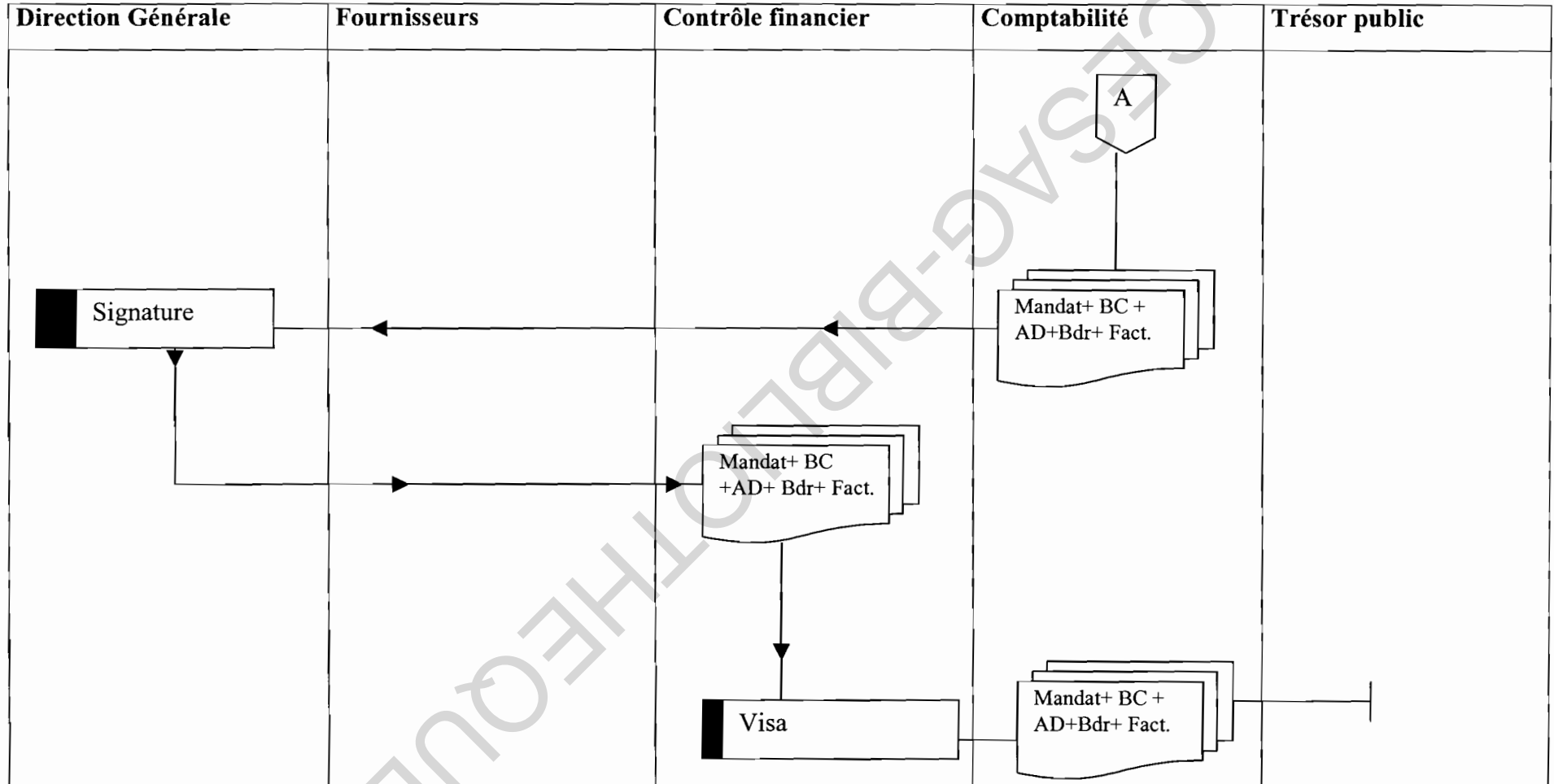
Source : nous-même

Diagramme N°4 : la réception des articles (bis)



Sources : nous-même

Diagramme N°5: le mandatement



Source : nous-même

1-1-2 Le test d'existence

Le test de conformité à ce niveau a consisté à choisir trois bordereaux d'émission au hasard parmi l'ensemble des bordereaux pour vérifier que chaque bordereau d'émission comporte au moins une AD et qu'elle est signée et visée respectivement par le Directeur général et le contrôleur financier.

Tableau N°6 : Test de conformité sur les procédures d'achat

N° Bordereau d'émission	152		04			65
N° AD	21	156	02	28	61	09
Visée	O	O	O	O	O	O
signée	O	O	O	O	O	O

O équivaut à un oui et signifie que l'élément matériel que nous cherchons à vérifier a été respecté.

N équivaut à un non et signifie que l'élément matériel que nous cherchons à vérifier n'a pas été respecté.

L'exploitation de ce test nous a conduit à la conclusion selon laquelle les procédures que nous avons appréhendées sont celles utilisées au Centre national d'odontostomatologie.

1-2 L'évaluation préliminaire

L'analyse de la description des procédures et l'exploitation des questionnaires du contrôle interne nous ont conduit à cette première phase de l'évaluation qui est la mise en évidence des forces et des faiblesses du système.

1-2-1 Les forces du système

Au titre des forces du système, nous avons pu noter les grandes lignes suivantes:

- L'existence d'autorisation pour toute dépense qui permet d'éviter les commandes de

complaisance et de ce fait garantit que tous les achats sont effectués dans l'intérêt du CNOS,

- L'existence d'une short-list des fournisseurs qui permet à ceux qui doivent acheter de savoir vers quel fournisseur s'orienter selon le type ou la nature des articles à acheter,
- L'existence de limites (imposées par l'environnement du contrôle) dans lesquelles des procédures spécifiques sont à utiliser pour les achats qui constituent une forme de contre-pouvoirs,
- L'existence de contrôles effectués notamment sur les pièces justificatives limite les risques d'erreurs,
- L'existence de bordereaux de livraison délivrés par les fournisseurs permet de limiter les risques que les opérations passées soient fictives,
- L'existence d'un service extérieur qui est le trésor public permet de limiter les risques de collusion entre acheteurs et fournisseurs.

1-2-2 les faiblesses apparentes

La lecture des procédures qui ont été décrites et l'exploitation du questionnaire de contrôle interne laissent apparaître quelques faiblesses majeures notamment :

- L'absence d'une prévision au niveau des achats (les demandes d'achats sont triées en fonction des urgences) et l'absence d'une gestion rationnelle des stocks en vue d'éviter les commandes urgentes ou intempestives, qui en définitive reviennent chères.
- L'application de la procédure d'achat de façon générale aux achats de produits pharmaceutiques ou les consommables dentaires n'est pas de nature à alourdir le processus d'achat des produits pour alimenter la pharmacie.
- L'absence d'un système de numérotation séquentielle des factures à la réception au niveau du service comptable ne permet pas de suivre les entrées des factures pour minimiser les risques de pertes de facture.
- L'absence de la date d'arrivée sur les factures.

Par ailleurs, l'exploitation de la grille d'analyse des tâches laisse apparaître un cumul de fonctions incompatibles au niveau de l'agent comptable.

En effet, l'agent comptable cumule plusieurs tâches incompatibles notamment :

- l'établissement des bons de commande qui est une tâche d'exécution,
- la comparaison commande-facture qui est une tâche de contrôle,
- l'imputation budgétaire qui est une tâche d'enregistrement,

L'observation physique nous a permis de constater aussi une absence d'éléments matériels sur les factures qui montrent qu'elles ont été contrôlées (notamment : la qualité et les quantités avec les bons de commande et de réception, l'exactitude arithmétique, l'imputation comptable,...).

1-3 Le contrôle du fonctionnement des procédures

Nous avons procédé à des tests de permanence sur les points forts que nous avons trouvés dans la conception du système.

Premier test

Ce test a consisté à vérifier que pour toute liasse concernant un achat de bien ou de service:

- L'autorisation de dépense existe pour chaque dépense effectuée,
- Chaque dépense engagée a préalablement été approuvée par la Direction,
- Des factures existent pour chaque achat,
- Des bons de commandes existent pour chaque facture,
- Des bons de livraison existent pour les articles achetés,
- Des bordereaux de réception ont été établis pour chaque commande livrés.

Pour cela, nous avons constitué un échantillon sur l'ensemble des dépenses et les résultats de notre test ont donné le tableau suivant :

Tableau N° 7: Echantillon sur les dépenses sur les achats

Numéro du Mandat	Résultats					
	1	2	3	4	5	6
136	χ	χ	χ	λ	χ	χ
42	χ	χ	λ	χ	χ	χ
53	χ	χ	χ	χ	χ	λ
87	χ	χ	χ	χ	χ	χ
59	χ	χ	χ	χ	χ	χ
75	χ	χ	χ	χ	χ	χ
101	χ	χ	χ	χ	χ	χ
08	χ	χ	χ	χ	χ	λ
18	χ	χ	χ	χ	χ	λ
95	χ	χ	χ	χ	χ	λ

1= Existence d'autorisation de dépense

2= La dépense a été approuvée

3= Existence de facture

4= Existence de bon de commande

5= Existence de bon de livraison

6= Existence de bordereau de réception

χ= existence de la pièce

λ= inexistence de la pièce

Δ= Autres anomalies

A la suite du test que nous avons effectué sur notre échantillon qui a été constitué sur

la base des pièces justificatives des dépenses d'achats, nous avons abouti au résultat suivant :

- Une existence de factures pour l'ensemble des liasses,
- Une existence de bon de commande,
- l'existence de bons de livraison délivrés par les fournisseurs,
- L'existence d'autorisation de dépenses pour l'ensemble des dépenses d'achats engagés,
- Une absence de quelques bordereaux de réception.

Deuxième test:

Un autre test a porté sur l'application des procédures définies pour l'exécution des achats notamment sur la mise en concurrence des fournisseurs. A cet effet, nous avons considéré l'échantillon ci-dessus et nous nous sommes intéressés aux factures dont le montant est supérieur à deux (2) millions pour vérifier l'existence de procès verbaux d'appel d'offre.

L'existence ou l'inexistence de procès verbal suppose respectivement la mise en œuvre ou non de la procédure d'appel d'offre.

Ainsi, nous avons obtenu le tableau suivant :

Tableau N°8 : Test sur les procédures d'appel d'offre

Numéro du mandat	Résultat du test
42	Y
101	Y
87	X
53	Y

Y= Procès verbal non retrouvé

X= Procès verbal retrouvé

Par ailleurs, nous avons constaté qu'il n'y avait pas de liste de fournisseurs agréés destinée à être utilisée dans le cas où la procédure de consultation restreinte devait être utilisée.

Nous avons alors conclu à la non application rigoureuse des procédures prévues pour la mise en concurrence des fournisseurs et l'absence d'une liste de fournisseurs agréés pour les consultations restreintes.

1-4 Evaluation définitive

A la suite des tests de validation que nous avons faits, nous avons procédé à une distinction des forces qui sont à la fois théoriques et pratiques des faiblesses de conception ou d'application.

Au titre des forces théoriques et pratiques, nous avons retenu :

- L'existence d'autorisation pour toute dépense,
- L'existence de contrôles effectués notamment sur les pièces justificatives,
- L'existence de bordereaux de livraison délivrés par les fournisseurs,
- L'existence d'un service extérieur qui est le trésor public pour assurer le règlement des achats.

Au titre des faiblesses, nous avons retenu les éléments suivants :

- Une absence de procédures écrites pour ce cycle et pour l'ensemble du CNOS,
- Une absence de mise en concurrence réelle,
- Une absence de liste de fournisseurs agréés,
- L'absence d'un système de numérotation séquentielle des factures à leur réception au niveau du service comptabilité,
- L'absence d'une prévision au niveau des achats ou une mauvaise gestion des stocks,
- L'absence d'éléments matérialisant les contrôles effectués sur les factures,
- Un cumul de fonctions incompatibles au niveau de l'agent comptable.

1-5 Analyse des faiblesses

Les faiblesses pour le cycle des achats peuvent être analysées de la manière suivante :

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Tableau N°9 :Analyse des faiblesses du cycle des achats

Faiblesses	Risques	Recommandations
Un cumul de fonctions incompatibles	Le cumul des fonctions d'enregistrement et de contrôle au niveau de l'agent comptable est une faiblesse du système de contrôle interne. Ceci est de nature à entraîner une lourdeur dans l'exécution des tâches, et est souvent une porte ouverte à des actes dolosifs.	Une séparation de tâches de façon à éviter les fonctions incompatibles
Absence de mise en concurrence réelle	L'absence de mise en concurrence et l'absence de short-list fournisseurs privent le CNOS	Mise en œuvre de procédures opérationnelles de sélection des fournisseurs
Absence de short-list des fournisseurs	l'acquisition des biens et des services dans les meilleures conditions (rapports qualité-prix-délai de livraison).	La mise en place d'un short-list fournisseurs pour les achats en consommables dentaires et en produits pharmaceutiques
Absence de traitement comptable pour les factures reçues	Cette absence a pour incidence probable la perte, ou l'utilisation à des fins mal intentionnées de certaines factures mal classées. Difficultés à retrouver les factures égarées.	Nous recommandons au CNOS d'enregistrer les factures dès leur réception avec des numéros d'ordre

Tableau N°10 : Analyse des faiblesses du cycle des achats (suite)

Faiblesses	Risques	Recommandations
L'absence d'une prévision au niveau des achats ou une mauvaise gestion des stocks	Cette faiblesse est de nature à occasionner des commandes urgentes ou intempestives, qui en définitive reviennent chères parce qu'on n'a pas le temps pour rechercher le fournisseur le mieux disant pour les articles à commander.	L'élaboration du budget des achat et le suivi scrupuleux de son exécution.
L'absence d'éléments matérialisant les contrôles effectués sur les factures	Impossibilité d'attester de la réalité des contrôles effectués et risques de ne pas pouvoir détecter d'éventuelles erreurs	La matérialisation de l'ensemble des contrôles effectués pour assurer davantage la détection des erreurs
L'absence de procédures de façon formalisée pour le cycle des achats et l'ensemble des autres cycles	Risques d'interférences ou de doublons dans l'exécution des tâches. Risques de non définition claire des tâches du personnel.	La mise en place et ce, de façon formalisée d'un manuel de procédure pour le traitement de toutes les opérations.

1-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations

Une séparation effective des fonctions incompatibles dans une organisation est une nécessité afin d'éviter une certaine lourdeur dans l'exécution des tâches. Bien qu'elle soit très efficace pour la prévention des erreurs et des actes dolosifs, sa mise en œuvre effective dépend le plus souvent de la taille de l'organisation.

Mais quelle que soit la taille de l'entreprise, il est toujours possible de structurer l'organisation de façon à éviter au maximum les fonctions incompatibles.

La mise en œuvre de notes de services peut aider à résorber l'absence du manuel des procédures dans l'immédiat.

Section II Cycle de la Trésorerie

Le champ d'application des opérations sur ce cycle concerne les mouvements en banque et la gestion de la caisse.

Les opérations concernées par ce cycle sont généralement regroupées en deux catégories :

- ◆ les opérations de recettes,
- ◆ et les opérations de dépenses.

Le trésor exécute en recettes et en dépenses le budget des établissements publics à caractère administratif. En raison de leur mission de service public, ils reçoivent des subventions provenant de l'Etat malien afin de couvrir leurs charges.

Ces fonds sont strictement réservés à la réalisation d'une certaine catégorie de dépenses telles que les dépenses de salaire des fonctionnaires, les dépenses de fonctionnement.

Pour les autres catégories de dépenses telles que les dépenses de salaires des contractuels , l'approvisionnement de la pharmacie, ce sont les ressources propres du CNOS c'est-à-dire les ressources provenant de l'activité du CNOS qui doivent être utilisées.

Pour la première catégorie de dépense, les ressources utilisées sont directement gérées par le Trésor public suivant les besoins de l'EPA et conformément à leur budget.

Pour la deuxième catégorie de dépenses, les ressources sont gérées par l'EPA lui-même tout en respectant certaines règles de la comptabilité publique.

2-1 la prise de connaissance des procédures

2-1-1 Pour les opérations en banque

Les établissements publics à caractère administratif sont dans l'obligation de déposer leurs ressources propres dans un compte bancaire ouvert à leur propre nom tous les deux (2) jours.

Ainsi, les encaisses provenant de la vente des médicaments au niveau de la pharmacie et celles provenant des consultations sont déposées tous les jours à la descente chez l'agent comptable qui se charge à son tour de les déposer en banque.

La caisse gérée pour les menu-dépenses doit être alimentée par chèques en fonds fixes. En conséquence, toutes les recettes en espèces doivent être obligatoirement reversées en banque.

Le contrôle financier est chargé de contrôler les opérations bancaires notamment les remises en banque effectuées par l'agent comptable.

Pour récupérer ces fonds, ils sont obligés de passer par le trésor, après avoir rempli toutes les phases de la procédure de dépense.

En effet, lorsque le CNOS souhaite effectuer une dépense à partir de son budget autonome, toutes les phases de la procédures de dépense sont utilisées de la même manière que la procédure d'exécution d'une dépense à partir du budget de l'Etat.

La différence intervient seulement à partir du mandatement. En effet, le support utilisé pour établir le mandat précise le type de budget (budget autonome ou budget de l'Etat).

Le mandat est établi au nom de l'agent comptable qui se charge ensuite de dénouer l'opération pour laquelle les fonds sont récupérés (pour payer les salaires ou pour alimenter la caisse de menu-dépenses) .

Une fois le mandat visé par le contrôleur financier et signé de l'ordonnateur, il est renvoyé à la comptabilité et l'agent comptable se charge de le transmettre au Trésor public qui établit un chèque au nom de l'agent comptable qui se charge de le toucher.

2-1-2 les opérations de caisse

Une caisse est ouverte et elle est tenue par l'agent comptable pour les petites dépenses de fonctionnement de moins de cinquante mille (50 000 F). Au-delà, il faut passer par le Trésor pour effectuer la dépense.

La caisse fonctionne en fonds fixes et son montant est de cinq cent mille (500 000F). Lorsque les dépenses effectuées sur la caisse atteignent 80% des fonds fixes, l'agent comptable rassemble les justificatifs nécessaires et demande le réapprovisionnement de la caisse au Trésor.

L'arrêté de caisse est effectué par l'agent comptable à chaque reconstitution du fonds de caisse.

La description faite ci-dessus combinée à l'exploitation des questionnaires de contrôle interne et la grille de séparation des tâches ou fonctions incompatibles que nous avons administrées nous ont permis d'arriver aux observations suivantes:

2-2 L'évaluation préliminaire

L'exploitation des questionnaires de contrôle interne et l'analyse de la grille de séparation des tâches nous ont permis de relever les forces et les faiblesses suivantes pour le cycle de la trésorerie.

2-2-1 Les forces du système

Nous avons pu relever les forces suivantes pour ce cycle :

- ◆ Parallèlement à la procédure d'engagement de dépenses, tout paiement est autorisé par la Direction générale,
- ◆ La tenue de la caisse de menu- dépenses permet de suivre les recettes au jour le jour,
- ◆ La fixation de plafond des fonds à détenir en caisse contribue à garantir la sécurité des actifs monétaires du CNOS,
- ◆ Des détecteurs de faux billets sont utilisés au niveau des caisses (consultation et pharmacie),
- ◆ Les remises des fonds en banque tous les deux (2) jours et les versements quotidiens effectués par les caissiers auprès de l'agent comptable sont des mesures de nature à protéger les actifs,
- ◆ L'arrêté de caisse effectué par l'agent comptable à chaque reconstitution des fonds permet de suivre de façon permanente la gestion de la caisse de menu- dépenses,
- ◆ Le contrôle financier est chargé de suivre la gestion des fonds au niveau de l'établissement et à ce titre, le contrôleur financier effectue les contrôles nécessaires pour assurer la sécurité du patrimoine.

2-2-2 les faiblesses du système

Ce niveau d'analyse nous a permis de déceler un certain nombre de faiblesses majeures inhérentes à la conception du système lui-même notamment l'absence de manuel de procédures de façon formalisée pour le cycle de la trésorerie et l'absence d'établissement d'états de rapprochement bancaire pour s'assurer du montant de ses avoirs en banque.

En dehors des recettes provenant des consultations, aucun support ne matérialise les versements effectués par l'employé chargé de la vente de la pharmacie.

2-3 Le contrôle du fonctionnement des procédures

Les contrôles à ce niveau doivent permettre de s'assurer que les points forts du système sont appliqués en permanence.

A cet effet, nous avons procédé à une vérification des bordereaux de remise des fonds en banque et des intervalles de dépôts. Nous n'avons pas trouvé d'anomalies.

Le contrôleur financier qui est censé contrôler la gestion financier n'a pas pu nous présenter un procès verbal d'inventaire de caisse.

Aussi, l'observation physique nous a permis de constater que les détecteurs de faux billets, bien qu'ils existent ne sont pas utilisés au niveau des caisses.

Nos investigations n'ont pas révélé d'anomalies pour les autres forces et elles constituent de ce fait des forces réelles.

2-4 L'évaluation définitive du système

A la suite des contrôles ci-dessus que nous avons effectués, nous avons pu observer pour le cycle de la trésorerie les faiblesses suivantes :

- ◆ Une absence d'états de rapprochement bancaire,
- ◆ La non-utilisation des détecteurs de faux billets,
- ◆ L'absence de contrôles inopinés de la part du contrôleur financier,
- ◆ Une absence de gestion au niveau de la pharmacie (absence de supports matériels pour des versements effectués par la vendeuse de la pharmacie).

2-5 Analyse des faiblesses et recommandations

L'ensemble des faiblesses pour le cycle des opérations de la trésorerie peut être analysé de la façon suivante :

Tableau N°11 : Analyse des faiblesses et recommandations du cycle de la trésorerie

Faiblesses	Risques	Recommandations
L'absence de contrôles inopinés de la part du contrôleur financier	Ces faiblesses sont de nature à favoriser la tentation et de ce fait, elles peuvent inciter à commettre des	L'institution de contrôles inopinés est nécessaire pour améliorer la protection et la sauvegarde des actifs au niveau de ce cycle.
Absence de support matériel pour des versements effectués par la vendeuse de la pharmacie.	actes malhonnêtes. Les responsabilités ne sont pas situées.	La mise en place d'outils de gestion pour la pharmacie.
L'absence d'état de rapprochement bancaire	L'inexistence d'état de rapprochement bancaire ne permet pas un suivi rigoureux des mouvements bancaires et l'assurance que des dépenses anormales ne sont pas camouflées par l'utilisation de comptes bancaires non surveillés	Les états de rapprochement bancaires doivent être établis comme il se doit.
La non-utilisation des détecteurs de faux billets	Possibilité d'accepter des faux billets au niveau des encaisses	Les détecteurs de faux billets doivent être utilisés à tout moment surtout pour le contrôle des billets à valeur élevée.

2-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations

L'utilisation de simples cahiers peuvent aider à améliorer l'état de la gestion au niveau du CNOS. En effet, l'ensemble des ventes effectuées pour une journée peut faire l'objet d'un enregistrement dans un cahier où figureront le type de produits vendus et le prix de vente. Cela permet du même coût de connaître les sorties des différents médicaments.

L'utilisation d'un système de facturation donnerait plus de crédibilité à la gestion au niveau de la pharmacie.

Un autre cahier pourrait être servi pour matérialiser les versements effectués par l'agent chargé de la vente de la pharmacie.

En principe, l'établissement d'un état de rapprochement pour une entreprise qui ne traite pas beaucoup d'opérations bancaires ne devrait pas prendre du temps. Si les compétences existent à l'interne pour le faire, il ne suffit plus qu'une note de service pour ordonner la mise en œuvre de cette recommandation.

Les détecteurs de faux billets doivent être utilisés de façon quotidienne afin de minimiser les risques d'encaissements de mauvais billets. Puisqu'ils existent déjà dans le patrimoine du CNOS, il ne suffit que d'une note de service pour donner des instructions fermes aux caissiers.

Section III Le cycle des stocks

Le champ d'application de ce cycle concerne les entrées en stocks des articles commandés, la protection des stocks, les sorties de stocks.

Le magasin est géré par un magasinier placé sous la responsabilité de l'agent comptable.

Les opérations concernées par le cycle des stocks sont :

- le déclenchement et le suivi des réapprovisionnements,
- les mouvements de stocks,
- les protections physiques des stocks.

3-1 la prise de connaissance des procédures

3-1-1 les entrées en stocks

Les procédures à ce niveau concernent la réception des articles livrés et la mise à jour des fiches de stocks.

Tous les articles stockables commandés ayant au moins une valeur de cent cinquante mille (150 000 F) doivent être réceptionnés par le magasinier en présence d'un comité de réception, même si ceux-ci sont destinés à une consommation immédiate.

Le fournisseur livre les articles commandés avec un bon de livraison en trois exemplaires qui sont repartis comme suit :

- Une copie au service demandeur,
- Une copie pour la comptabilité,
- Une copie pour le magasinier.

Le magasinier, en présence du comité de réception, réceptionne les livraisons et établit **un bordereau de réception (Bdr)** établi en trois (3) exemplaires et signé par le livreur du fournisseur sur la base des livraisons effectives en conformité ou non avec le bon de commande.

- ✓ L'original est gardé par l'agent comptable et doit être joint à la facture du fournisseur lorsqu'elle sera reçue,

- ✓ Un exemplaire est classé par le magasinier avec le bon de livraison du fournisseur,
- ✓ Un exemplaire est remis au transporteur ou au fournisseur pour servir d'attestation de la réception des articles.

Quand il y a un désaccord entre le bon de livraison du fournisseur et le bordereau de réception du magasinier, celui-ci doit signaler l'objet du désaccord sur le bon de livraison du fournisseur.

Les entrées en stocks sont enregistrées par le magasinier sur les fiches de stocks avant d'être transférées au service demandeur. Les sorties de stock sont également inscrites sur la fiche de stock pour une mise à jour des fiches de stocks. Des bons de sortie matérialise les sortie de stocks.

3-1-2 Les sorties de stocks

Les procédures à ce niveau concernent l'établissement des bons de sortie de magasin, la livraison des articles au service demandeur et la mise à jour des fiches de stocks.

Avant toute sortie d'articles du magasin, le service demandeur doit présenter au magasinier un bon de sortie pour les articles concernés signé par la Direction.

Le magasinier conserve le bon de sortie, livre les articles demandés et procède à la mise à jour des fiches de stocks.

3-1-3L'inventaire en fin d'année

Il est procédé à la fin de chaque année un inventaire des stocks en magasin par le magasinier mais il n'existe pas de procédures d'inventaire de façon écrite.

3-2 L'évaluation préliminaire

L'analyse des procédures ainsi décrites et l'exploitation des questionnaires du contrôle interne nous ont permis de relever les forces et les faiblesses apparentes au niveau du système de contrôle interne mis en œuvre par le CNOS.

3-2-1 les forces du système

Au titre des forces du système, nous avons pu noter que :

- ◆ Les mouvements de stocks font l'objet de saisie sur des documents standards (bon de sortie),
- ◆ Des fiches de stocks existent pour chaque type d'article,
- ◆ Toute sortie du magasin est autorisée par un responsable habilité,
- ◆ L'existence d'inventaire physique chaque année,
- ◆ Les conditions de stockage permettent de limiter l'accès aux stocks à des personnes autorisées,
- ◆ Les conditions de stockage permettent d'éviter les détériorations de stocks.
- ◆ L'ordre numérique utilisé comme mode d'enregistrement des documents permet d'assurer l'exhaustivité des enregistrements au niveau de la réception.

3-2-2 les faiblesses du système

Notre étude a révélé à ce niveau quelques faiblesses majeures.

L'observation de l'organigramme fait apparaître un mauvais rattachement de la comptabilité matière. En effet, celle-ci est rattachée à la comptabilité au même titre que le magasin et la pharmacie hospitalière. Cela entraîne un cumul de fonctions de détenteur et de contrôleur au niveau de l'agent comptable.

Par ailleurs, l'exploitation des questionnaires de contrôle interne a fait ressortir une absence de police d'assurance pour les stocks et une absence de procédures d'inventaire.

Les stocks au CNOS ne sont pas assurés contre les vols, les incendies ou tous autres dommages pouvant survenir dans leur gestion.

Les inventaires effectués ne sont pas faits selon une procédure préétablie afin d'harmoniser la technique d'inventaire d'une année à l'autre.

Aussi, comme déjà souligné au niveau de l'évaluation du cycle des achats, les procédures décrites ont fait apparaître une absence de politique de reconstitution des stocks et cela conduisait à trier les articles à acheter selon les urgences du moment.

3-3 Le contrôle du fonctionnement du système

Il s'agit de procéder par des tests de conformité pour nous assurer que les forces théoriques sont appliquées en permanence.

Pour cela, nous nous sommes rendus au magasin et nous avons procédé à la vérification des mises à jour des fiches de stocks concernant les cinq derniers bons de sortie.

Nos observations n'ont pas révélé d'anomalies à ce niveau.

3-4 L'évaluation définitive

A la suite des tests sur l'existence du système, nous avons pu lister les faiblesses suivantes :

- ◆ un cumul de fonctions au niveau de l'agent comptable auquel est rattaché en même temps la comptabilité matière, la pharmacie hospitalière et le magasin,
- ◆ une absence de procédures d'inventaires préétablies,
- ◆ une absence de police d'assurance pour les stocks.

3-5 Analyse des faiblesses et recommandations

L'analyse des faiblesses au niveau de ce cycle nous conduit au tableau suivant :

Tableau N°12 : Analyse des faiblesses et recommandations du cycle des stocks

Faiblesses	Risques	Recommandations
Un cumul de fonctions	Possibilité de détournement d'actif	Une réorganisation de la structure
une absence de procédures d'inventaires préétablies	Possibilité d'erreurs et d'irrégularités (double comptage)	La mise en place de procédures écrites pour les inventaires
une absence de police d'assurance pour les stocks	Risque non couvert entraînant des pertes importantes en cas de sinistre	Les stocks doivent être assurés afin d'assurer et de sauvegarder l'actif du CNOS en cas de sinistre.

3-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations

L'assistance d'un cabinet d'expertise comptable peut aider à la mise en place de procédures écrites pour mener à bien les inventaires et cela permet d'éviter les risques d'erreurs ou d'irrégularités.

Il est évident qu'il serait très coûteux pour le CNOS de souscrire à des polices d'assurances pour tout ce qu'il a comme stocks. Néanmoins, la souscription à des polices d'assurances juste pour les stocks à rotation lente et coûteux permet d'éviter les pertes importantes en cas de sinistre.

Afin d'assurer une meilleure séparation des fonctions incompatibles, nous proposons un rattachement de la comptabilité matière à la Direction générale.

Section IV Cycle du Personnel

Le champ d'application pour ce cycle concerne la gestion du personnel notamment le personnel contractuel, la préparation de la paie et la paie.

4-1 Prise de connaissance des procédures

Le personnel est composé de deux sortes d'agents:

- le personnel permanent constitué de fonctionnaires de l'Etat et en grande partie de personnel médical,
- les contractuels qui sont constitués de personnel non-médical.

Selon l'entretien que nous avons eu avec le Directeur Général Adjoint, responsable des questions relatives aux ressources humaines, les activités au niveau de la gestion des ressources humaines sont composées :

- ◆ de la gestion des dossiers individuels du personnel,
- ◆ de la préparation et du paiement,
- ◆ et de la comptabilisation de la paie selon les règles de la comptabilité publique.

Le personnel permanent est constitué de fonctionnaires qui sont payés directement sur le budget de l'Etat tandis que le personnel contractuel recruté par le CNOS et payé sur le budget autonome du CNOS.

Les salaires versés au personnel permanent sont préparés et traités par le trésor tandis que ceux versés aux contractuels sont préparés au CNOS par l'agent comptable qui doit remplir toutes les phases de la procédure de dépense pour toucher le chèque que le trésor lui remet afin de payer les salaires.

Les salaires des fonctionnaires du CNOS sont inscrits au budget de l'Etat, c'est le Trésor public qui est chargé de mettre les salaires à la disposition des bénéficiaires soit par ordres de virement dans les différentes banques de la place ou d'autres modes de paiement.

Les prêts, acomptes et avances au personnel sont strictement interdits sauf dérogation formellement autorisée par le Directeur général du Centre national d'odontostomatologie.

Dans ce cas, la procédure suivie est la suivante:

- les prêts, acomptes, et avances font l'objet de rédaction d'une demande par l'agent qui sollicite contracter le prêt tout en indiquant le montant sollicité et les délais de remboursements,
- La demande est adressée au Directeur général adjoint qui:
 - Etudie l'objet du prêt et le délai de remboursement proposé par le salarié,
 - Examine l'état d'endettement du salarié et sa capacité de remboursement compte tenu de son endettement global,
 - Vérifie que les remboursements mensuels ne dépassent pas le tiers du salaire,
 - Accorde ou refuse le prêt demandé; en cas d'accord, celui-ci adresse une copie de la demande à l'agent comptable qui émet un bon de sortie de caisse et donne le montant désiré du prêt au bénéficiaire.

Les employés sont régulièrement déclarés à l'inspection du travail et à l'Institut National de prévoyance sociale (INPS) et de ce fait, il est retenu sur les salaires des contractuels les obligations légales (cotisations sociales) et ces obligations sont versées (y compris la charge patronale) sur une base mensuelle et à cet effet, des imprimés sont prévus.

La procédure de paiement des salaires des contractuels est plus allégée que la procédure d'exécution des autres types de dépenses.

Les états de paie sont préparés avant le 20 de chaque mois par l'agent comptable après avoir traité le salaire à payer pour chaque employé. Il prépare le mandat et l'envoie, avec les états de paie joints pour visa et signature respectivement chez le contrôle financier et chez le Directeur général.

Les états de paie et le mandat, tous signés et visés retournent à la comptabilité et l'agent comptable se charge de les déposer au Trésor.

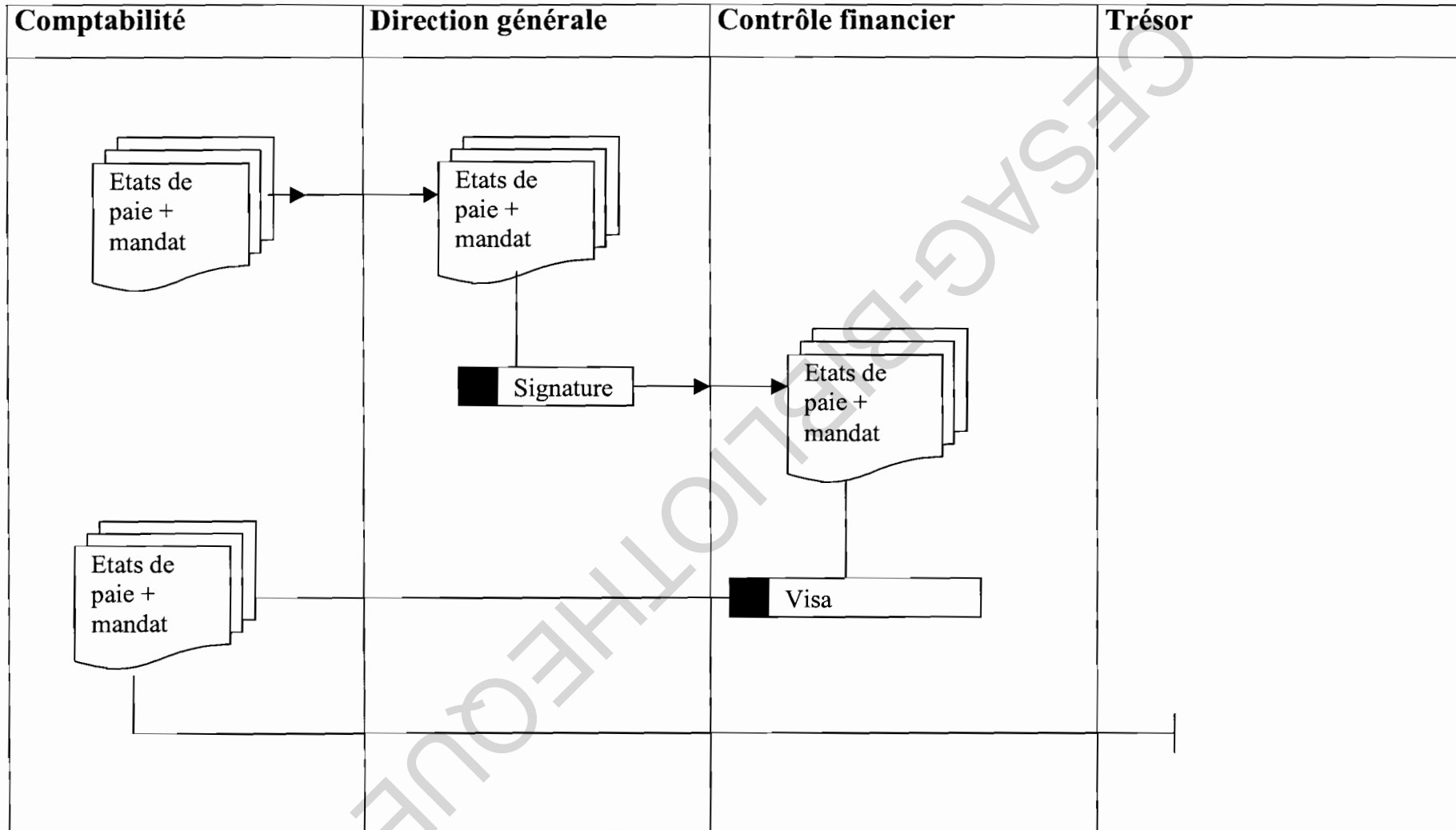
Le Trésor signe un chèque d'un montant équivalent à la valeur du mandat au profit de l'agent comptable.

L'agent comptable touche le chèque et procède au paiement des contractuels.

La procédure de paie des salaires peut être représentée de la façon suivante en termes de diagrammes de circulation.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

Diagramme N° 6: La préparation de la paie



4-2 L'évaluation préliminaire

L'analyse de la description des procédures pour ce cycle et les questionnaires du contrôle interne nous ont conduit à cette première phase de l'évaluation qui est la mise en évidence des forces et des faiblesses du système.

4-2-1 Les forces du système

Dans ces procédures, nous relevons les principales forces suivantes :

- ◆ existence de dossiers individuels du personnel,
- ◆ le prélèvement et le paiement des obligations fiscales et sociales,
- ◆ l'existence d'autorisation pour les décisions d'embauche, de licenciement et d'augmentation de salaire,
- ◆ l'existence de contrôle des éléments de la paie avant paiement notamment les déductions autres que sociales, sur les appointements et les salaires (saisies-arrêt, etc..) et les comptes d'avances et d'acomptes,
- ◆ L'observation de règles de protection du personnel en matière de prêts, d'avance et d'acomptes.

4-2-2 les faiblesses du système

Nous avons pu relever les faiblesses majeures suivantes :

- ◆ une absence de bulletins de paie pour le personnel contractuel,
- ◆ un cumul de fonctions incompatibles au niveau de l'agent comptable notamment la préparation de la paie, la préparation des enveloppes de paie et la distribution des enveloppes.
- ◆ Une absence de prévision d'embauche du personnel,
- ◆ Une absence de procédures pour le recrutement.

4-3 Le contrôle du fonctionnement du système

Nous avons procédé à des tests de permanence pour nous assurer que les forces théoriques sont appliquées en permanence. Pour cela, nous avons constitué un

échantillon de dix personnes à partir de la liste du personnel contractuel et nous avons vérifié l'existence des éléments suivants dans le dossier du personnel :

- ◆ l'existence du contrat de travail ou lettre d'engagement,
- ◆ l'existence d'une photo de l'employé,
- ◆ l'existence d'un spécimen de signature,
- ◆ le pointage des absences du personnel.

Tableau N° 13 : Echantillon sur la liste du personnel contractuel

Liste du personnel		1	2	3	4
N° Matricule	Nom et prénoms				
		χ	χ	χ	λ
		χ	λ	χ	χ
		χ	λ	λ	χ
		χ	χ	χ	χ
		χ	χ	χ	λ
		χ	χ	χ	χ
		χ	χ	χ	χ
		χ	λ	χ	χ
		χ	χ	χ	χ
		χ	χ	χ	χ

1= Existence du contrat de travail ou lettre d'engagement

2= l'existence d'une photo de l'employé

3= l'existence d'un spécimen de signature

4= l'existence d'un spécimen de signature

χ= existence de la pièce

λ= inexistence de la pièce

Δ= Autres anomalies

Remarque : pour des raisons de confidentialité, nous n'allons pas présenter les noms du personnel concerné par ce test.

L'exploitation de notre test fait ressortir ce qui suit :

Le dossier du personnel du CNOS n'est pas complet. Il manque pour des dossiers :

- * la photo de l'employé,
- * le spécimen de signature,
- * un exemplaire du contrat de travail (ou lettre d'engagement).

Nous avons aussi procédé à la vérification de tous les états de paie pour l'exercice concerné pour nous assurer qu'ils sont toujours approuvés par le Directeur général et contrôlés par le contrôle financier avant d'être payés.

Il existe un risque très important liés aux salaires. Il s'agit du risque fiscal et nous avons vérifié pour tous les douze mois le règlement des charges fiscales et sociales opéré.

Les conclusions de nos tests à ce niveau ont été satisfaisantes.

4-4 Evaluation définitive

A la suite des tests de permanence que nous avons faits, nous avons pu relever quelques faiblesses majeures qui sont les suivantes :

- ◆ l'absence de bulletins de paie pour le personnel contractuel,
- ◆ l'absence de prévision d'embauche du personnel,
- ◆ l'absence de procédures pour le recrutement.
- ◆ le cumul de fonctions incompatibles au niveau de l'agent comptable notamment la préparation de la paie, la préparation des enveloppes de paie et la distribution des enveloppes.
- ◆ Des dossiers du personnel incomplets.

4-5 Analyse des faiblesses et recommandations

Les faiblesses qui ont été relevées pour ce cycle sont analysées de la façon suivante :

Tableau N°14 : Analyse des faiblesses du cycle personnel-paie

Faiblesses	Risques	Recommandations
Absence de bulletin de paie pour le personnel contractuel	-Absence de transparence des éléments constitutifs du salaire -Absence de justificatifs individuels des éléments de la paie pour chaque agent	L'établissement des bulletins de paie pour les contractuels
Absence de prévision d'embauche du personnel	-Manque de personnel adéquat en temps opportun -Mauvaise prévision des charges annuelles	Les prévisions en matière de besoin en personnel
Absence de procédures pour les recrutements de personnel notamment le personnel non médical	-Possibilité d'utilisation de critères subjectifs pour le recrutement -Possibilité de recruter du personnel ne répondant pas aux besoins réels de l'organisation.	La définition immédiate des procédures de recrutement du personnel non médical
Des dossiers de personnel incomplets	-Impossibilité de s'assurer que les rémunérations versées sont justifiées -Un mauvais suivi des carrières du personnel	la mise à jour du dossier du personnel.
Un cumul de fonctions incompatibles au niveau de l'agent comptable	- Possibilité de détournement par le règlement de salaires fictifs	la séparation nette des tâches incompatibles

4-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations

Pour la mise en œuvre de ces recommandations, l'appui d'un cabinet d'expertise comptable suffit pour la mise en place des procédures de recrutement du personnel non médical depuis la prévision des embauches et des charges de personnel jusqu'à la prise de fonction effective des candidats.

La mise à jour des dossiers du personnel requiert une connaissance parfaite des éléments constitutifs d'un dossier du personnel. Le CNOS peut se renseigner auprès de son cabinet pour cela et demander à ses employés de fournir toutes les pièces incomplètes.

Des carnets pour des bulletins de paie standards existent sur le marché et peuvent être utilisés sans entraîner forcément un coût très élevé pour le CNOS.

Section V Le cycle des Immobilisations

Le champ d'application concerne l'acquisition, les mouvements d'immobilisations, les amortissements et l'inventaire.

5-1 Prise de connaissance des procédures

La budgétisation des immobilisations est intégrée à la procédure budgétaire et la procédure d'achat s'applique également pour l'acquisition des immobilisations.

La procédure de réception des commandes de biens immobilisés est identique à celle de la procédure générale d'achat.

Le circuit de réception des factures des immobilisations est identique à celui de la procédure normale d'achat.

La tenue des dossiers des immobilisations est assurée par la comptabilité matière qui est placée sous la supervision de l'agent comptable. Dès que le

comptable matière reçoit le matériel à immobiliser, celui-ci procède à la mise à jour des fiches d'immobilisation si le matériel existe déjà ou ouvre une nouvelle fiche d'approvisionnement pour le nouveau matériel.

Le transfert d'un bien d'un service à un autre fait l'objet d'un bordereau de mouvements de biens établi par le comptable matière.

Pour cela, le comptable matière, après avoir reçu le bon de sortie du matériel signé par le Directeur général, établit le bordereau d'affectation du matériel. Ce processus matérialise la sortie du matériel de la comptabilité matière pour aller vers un autre service à l'intérieur du CNOS.

Le bordereau d'affectation du matériel est co-signé par le comptable matière et le détenteur du matériel.

Il établit en plus du bordereau d'affectation du matériel une fiche détenteur signée par le demandeur du matériel. Cette fiche détenteur engage la responsabilité du détenteur.

Il est procédé chaque année à un inventaire de l'ensemble des immobilisations détenues par le CNOS

5-2 L'évaluation préliminaire

Une grande partie des fonctions de ce cycle a été déjà abordée dans le cycle des achats. Nous n'allons plus revenir sur les éléments que nous avons déjà vus pour ce cycle.

L'analyse de la description des procédures pour le cycle des immobilisations et l'exploitation des questionnaires du contrôle interne nous ont conduit à cette première phase de l'évaluation qui est la mise en évidence des forces et des faiblesses du système.

5-2-1 les forces du système

Au titre des forces du système, nous avons pu noter :

- ◆ L'existence de fiche d'immobilisations décrivant pour chaque immobilisation les informations sur son acquisition, les amortissements pratiqués, et sa localisation à l'intérieur du CNOS,
- ◆ La mise à jour permanente des fiches d'immobilisations à chaque fois qu'il y a une nouvelle acquisition,
- ◆ L'existence d'inventaire chaque année,
- ◆ L'existence des bordereaux d'affectation du matériel permettant de localiser le matériel et le responsable détenteur de l'immobilisation concernée,
- ◆ L'établissement des fiches détenteurs permettant de situer les responsabilités.

5-2-2 les faiblesses du système

Cette étape de notre analyse nous a permis de mettre en évidence les faiblesses inhérentes à la conception du système. Les faiblesses majeures relevées à ce niveau sont :

- ◆ Des amortissements ne sont pas pratiqués afin de déterminer la valeur réelle des immobilisations,
- ◆ Les immobilisations ne sont pas valorisées,
- ◆ Les soldes comptables des immobilisations ne sont pas rapprochés aux données de l'inventaire physique.

5-3 Le contrôle du fonctionnement du système

Nous avons procédé à des tests de permanence pour nous assurer que les forces théoriques que notre étude a fait ressortir lors des étapes précédentes sont aussi pratiques.

L'observation physique nous a permis de suivre le mouvement de quelques immobilisations à l'intérieur du CNOS.

Pour réaliser ce test, nous avons extrait du fichier des immobilisations trois éléments de façon aléatoire et nous avons vérifié par rapport à leur date d'acquisition, la mise à jour des fiches d'approvisionnement.

Nous avons aussi, toujours pour les mêmes éléments, vérifié l'existence des bordereaux d'affectation du matériel et nous nous sommes rendus dans les services indiqués sur les bordereaux comme étant le lieu d'affectation.

Nos investigations n'ont pas révélé d'anomalies.

Cependant, toujours grâce à l'observation physique, nous avons pu remarquer que l'inventaire physique des immobilisations a été effectué en fin d'année.

Toutefois, les immobilisations ne sont pas identifiées à travers un code.

5-4 l'évaluation définitive

A la suite de cette phase de notre analyse, nous avons pu opérer une évaluation définitive du contrôle interne en matière d'immobilisations.

Notre analyse montre les faiblesses majeures suivantes pour le cycle des immobilisations :

- ◆ Les immobilisations ne sont pas codifiées,
- ◆ Les immobilisations ne sont pas valorisées,
- ◆ Des amortissements ne sont pas pratiqués,
- ◆ Les soldes comptables des immobilisations ne sont pas rapprochés aux données de l'inventaire physique.

5-5 Analyse des faiblesses et recommandations

L'analyse des faiblesses pour ce cycle a donné les recommandations suivantes :

Tableau N°15 :Analyse des faiblesses et recommandations du cycle des immobilisations

Faiblesses	Risques	Recommandations
Absence de codification des immobilisations	Impossibilité d'identifier les biens appartenant au CNOS	Définir un système de codification des immobilisations et porter ces codes sur tous les biens acquis par le CNOS
Absence de valorisation des immobilisations	Impossibilité de connaître les valeurs réelles des biens dans le temps	Valoriser les immobilisations inventoriées
Absence d'amortissements des immobilisations		Pratiquer des amortissements sur les immobilisations
Absence de rapprochements entre solde comptable et données d'inventaires	Possibilité de détournements volontaires ou d'erreurs involontaires qui ne sont pas connus par la Direction.	rapprocher systématiquement à la fin de l'exercice les existants physiques inventoriés avec les valeurs retenues au niveau de la comptabilité

5-6 Stratégie de mise en œuvre des recommandations

Pour la mise en œuvre de ces recommandations, il est nécessaire d'avoir l'aide d'un expert en fiscalité pour fixer définir clairement les taux d'amortissement à appliquer. L'acquisition d'un logiciel de gestion des immobilisations permettra aussi de suivre les immobilisations. Mais compte tenu des coûts que peut engendrer l'acquisition du logiciel, le CNOS peut utiliser des petites applications grâce au matériel informatique qu'il dispose pour l'élaboration des différents tableaux d'amortissement.

CESAG-BIBLIOTHEQUE

CONCLUSION GENERALE

L'apport de l'auditeur externe à l'amélioration du dispositif de contrôle interne d'une organisation n'est plus à démontrer. L'intervention de l'auditeur n'est pas seulement limitée à la certification des comptes bien que l'audit financier ait pour objectif la certification des comptes annuels d'une entité. Celui-ci doit contribuer à asseoir un contrôle interne efficace à travers les recommandations qu'il formule sur le contrôle interne.

Les entreprises évoluent dans un environnement marqué par des profondes mutations et cet environnement commande la mise en place d'un système de contrôle interne capable de maîtriser les risques.

Le contrôle interne est composé du plan d'organisation et d'un ensemble cohérent de moyens mis en œuvre pour la maîtrise du fonctionnement et à l'effet d'assurer l'évolution de l'entreprise dans l'environnement dans lequel elle évolue. Compte tenu du fait que l'environnement dans lequel l'entreprise évolue est dynamique, les moyens mis en œuvre doivent être adaptés de façon permanente à cet environnement.

Mais il ne suffit plus de mettre en place un contrôle interne efficace car aucun système ne peut être adapté à tous les temps. Il faut l'évaluer de façon permanente pour s'assurer qu'il permet à l'entité d'atteindre les objectifs qu'elle s'est fixés.

Cette étude nous a permis, non seulement de faire un diagnostic du contrôle interne existant mais aussi de proposer des recommandations destinées à corriger les faiblesses que nous avons pu déceler grâce à cette étude. Il appartiendra à la Direction du CNOS de mettre en œuvre l'ensemble des recommandations que nous avons formulées dans le but d'améliorer l'efficacité du dispositif de contrôle interne mis en place.

BIBLIOGRAPHIE

OUVRAGES

ARENS Alvin A. & LOEBBECKE James K. (2000), Auditing, An Integrated approach, 8^e édition, Edition Prentice Hall, Etat-Unis d'Amérique.

BARBIER Etienne (1989), l'audit interne, Pourquoi ? Comment ?, les éditions d'organisations, Paris

BARRY Mamadou (1994), Audit contrôle interne, procédures opérationnelles, comptables et de contrôle à mettre en œuvre dans les entreprises du secteur public para-public et privé.

BENEDICT Guy et KERAVEL René (1996), l'évaluation du contrôle interne, 1^{re} édition, les éditions Comptables Malesherbes.

BRIEN Robert et SENEAL Jean (1984), Contrôle interne et vérification, 2^e édition, les éditions préfontaine, Québec

BURNER et al. , Audit financier, les outils de l'audit (1983), les éditions CLET, Paris

BURNER et al (1991), Audit financier, guide pour l'audit de l'information financière des entreprises et des organisations, éditions CLET, Paris

CELIMENE René (1985), Droit budgétaire et comptabilité publique au Sénégal, les nouvelles éditions africaines, Dakar

COLLINS Lionel et VALIN Gérard(1992), Audit et contrôle interne, Aspects financiers, opérationnels et stratégiques, 4^e édition, éditions Dalloz, Paris

Compagnie nationale des commissaires aux comptes(1998),Normes et commentaires relatifs à l'exercice des missions, code d'Ethique professionnelle, édition CNCC, Paris

Compagnie Nationale des commissaires aux comptes (1988), Orientation et planification de la mission, édition CNCC, Paris

Compagnie Nationale des commissaires aux comptes (1992), Appréciation du contrôle interne, les éditions CNCC, Paris

Conseil supérieur de l'Ordre des Experts Comptables(1999), Le contrôle interne dans les collectivités locales, 1ère édition, édition technic imprim, Collection Maîtrise de la gestion locale

Coopers & Lybrand (1998), la nouvelle pratique du contrôle interne, 1re édition, les éditions d'organisation, Paris

DAYAN Armand et al. (1999), Manuel de gestion Tome 1, éditions Ellipses, Paris

DUPUIS Michel (1967), Le contrôle comptable, technique de révision, responsabilités des commissaires aux comptes, évolution et perspectives, 1è édition, Entreprise moderne d'édition, Paris

LEMANT olivier et al. (1995), la conduite d'une mission d'audit interne, 2è édition, les éditions Dunod, Paris

LEMANT Olivier et SCHICK Pierre (1995), guide de self-audit, 1re édition, les éditions d'organisation, Paris.

MIKOL Alain (1999), Les audits financiers , comprendre les mécanismes du contrôle légal, les éditions d'organisation, Paris

MONTAGNIER Gabriel (1975), Principes de la comptabilité publique, 1è édition, les éditions DALLOZ

RENARD Jacques (1998), Théorie et pratique de l'audit interne,2è édition, les éditions d'organisation, Paris

ROUFF (J-L), « Audit interne et risk management : deux activités spécifiques et complémentaires », Revue Française d'Audit Interne, N°150, 2000

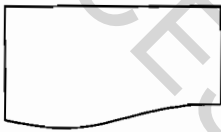
ANNEXES DIVERSES

CESAG-BIBLIOTHEQUE

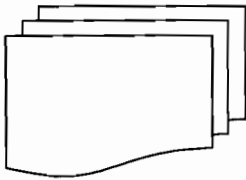
ANNEXE 1 : SYMBOLES



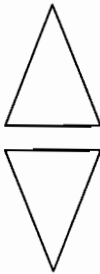
Document récapitulatif : état tableau, feuille journalière de caisse



Document : factures, carte de pointage, bulletin de paie, pièce de caisse



Etablissement d'une liasse



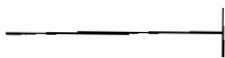
Classement définitif : lettre dans le triangle indique le mode de classement :

- A alphabétique
- N numérique
- C chronologique

Classement provisoire



Circulation physique d'un document



Sortie de circuit

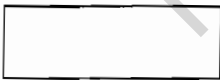
- client : envoi
- Fournisseurs : envoi



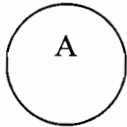
Renvoi à une autre page à un symbole identique portant la même lettre



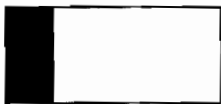
Point de départ d'un circuit placé au-dessus



Traitement administratif d'une ou opération administrative effectués



Renvoi en bas de page. La lettre A indique que la description de l'opération est longue pour figurer dans le cercle et renvoyée en bas de page sous référence A



Contrôles effectués

ANNEXE 2 : QUESTIONNAIRES DE CONTROLE INTERNE

QUESTIONS	Réponses		Observations
	oui	non	
1. Les achats de biens ou de services sont-ils commandés seulement sur la base de demandes d'achats établies par des personnes habilitées (tels que les chefs de services) ?	X		
2. Des bons de commande sont-ils établis systématiquement pour chaque commande	X		
3. Si oui, ces bons de commande sont-ils:			
a) prénumérotés?	X		
b) Signés par un responsable ?	X		
4. Les achats courants sont-ils effectués auprès de fournisseurs dont la liste est approuvée par la Direction du CNOS?	X		
5. Cette liste est-elle régulièrement revue pour déterminer si les prix payés ne sont pas au-dessus du marché ?	X		
6. Les achats non courants font-ils l'objet d'appel d'offre (au moins au-dessus d'un certain plafond) ?	X		
7. Les marchandises reçues sont-elles rapprochées des bons de commande en ce qui concerne:			
a) les quantités?	X		
b) La qualité?	X		
8. Des bons de réceptions sont-ils établis systématiquement ?	X		
9. Si oui, sont-ils			
a) prénuméroté ?	X		
b) signés par le réceptionnaire?	X		Oui, le magasinier
10.			
a) Est-ce qu'il y a un système de numérotation séquentielle des factures à la réception par le service comptable ?			
b) Indique-t-on la date de réception sur la facture en même temps ?		X	
c) Les doubles des factures sont-ils identifiés à l'aide d'un tampon « DUPLICATA	X		

QUESTIONS	Réponses		Observations
	oui	non	
11. Les factures fournisseurs sont-ils vérifiées par le comptable pour :			
a) les quantités et les quantités avec les bons de réception ?	X		
b) l'exactitude arithmétique ?	X		
c) l'imputation comptable ?	X		
d) les quantités, qualités, prix, et conditions de paiement ?	X		
12. Ces vérifications sont-elles indiquées sur les factures ?	X		
13. Existe-t-il un dossier du personnel contenant pour chaque employé :			
a) photo ?	X		
b) spécimen de signature ?	X		
c) situation de famille ?	X		
d) date d'engagement ?	X		
e) détail des rémunérations et retenues à effectuer ?	X		
f) exemplaire du contrat de travail (ou lettre d'engagement) ?	X		
g) pensions et indemnités dues ?		X	Non appliqué
14. S'assure-t-on que toutes ces modifications sont prises en compte par le service de la paie ?	X		
15. Des références sont-elles exigées pour les futurs titulaires des postes de confiances ?		X	
16. Des titulaires de tels postes, sont-ils couverts par une police d'assurance garantissant la société contre les effets d'une éventuelle erreur ou malhonnêteté ?		X	
17. les livres suivants sont-ils tenus à jour :			
a) Livre de paie coté et paraphé ?	X		
b) Livre d'entrée et de sortie du personnel ?	X		
c) Livre de la main d'œuvre étrangère ?	X		
19. Les charges sociales et autres déductions sur salaires sont-elles acquittées régulièrement ?	X		
20. la paie est-elle contrôlée, avant paiement, en ce qui concerne :			
a) les retenues pour la sécurité sociale ou autre ?	X		
b) l'exactitude arithmétique ?	X		

QUESTIONS	Réponses		Observations
	oui	non	
21. la paie est-elle approuvée par un responsable avant paiement ?	X		
22. surveille-t-on suffisamment les déductions autres que sociales, sur les appointements et les salaires(saisies-arrêt, etc..) ?	X		
23. Des explications sont-elles demandées pour toute variation anormale ?	X		
24. les acquisitions d'immobilisations sont-elles effectuées sur la base d'un budget approuvé par un responsable ayant obtenu délégation ?	X		
25. Les achats d'immobilisations sont-ils précédés par :			
a) des études comparatives de matériels ?	X		
b) des appels d'offres ?	X		
c) des études comparatives de financement?	X		
26. Les ventes ou mises au rebut font- elles l'objet d'un bon de sortie (ou document équivalent) prénúmeroté ?		X	Jamais vu
27. La séquence numérique des bons de sortie d'immobilisations est- elle contrôlée pour vérifier que toutes les ventes et mises au rebut sont sorties du fichier d'immobilisations ?		X	
28. Existe- t- il des fiches d' immobilisations qui mentionne :			
a) le descriptif de l'immobilisation ?	X		
b) le numéro d'identification ?	X		
c) la localisation, si nécessaire ?	X		
d) le coût d'acquisition (y compris les coûts de rénovation ou de transformation) ?	X		
e) la date de mise en service ?	X		
f) le mode d'amortissement		X	

QUESTIONS	Réponses		Observations
	Oui	non	
29. La politique d'amortissement est-elle fondée sur une estimation réaliste de la durée normale d'utilisation des immobilisations ?	X		
30. Toute modification de cette politique doit-elle faire l'objet d'une autorisation du conseil d'administration ?	X		
31. Les amortissements sont-ils calculés à partir de la date de mise en service ?	X		
32. Les mouvements de stocks suivants sont-ils saisis sur des documents standard propres à l'entreprise au moment où ils ont lieu :	X		
a) réceptions ?	X		Transfert au service demandeur
33. S'ils existent, ces documents sont-ils utilisés pour mettre à jour les fiches de stocks :			
a) réceptions ?			
b) autres mouvements ? (à préciser)	X		
34. Les conditions de stockages permettent-elles d'éviter :			
a) détérioration des stocks ?	X		
c) l'accès de personnes non autorisées ?	X		
35. Les stocks sont-ils comptés physiquement au moins une fois par an en ce qui concerne les produits pharmaceutiques?	X		
36. Existe-t-il des procédures d'inventaire de façon formalisée ou écrite.		X	
37. Les écarts entre les comptages et les fiches de stocks sont-ils :			
a) expliqués ?	X		
b) enregistrés, si nécessaire, sur les fiches de stocks après autorisation d'un responsable ?	X		
38. Les stocks sont-ils couverts par une assurance adéquate contre les risques de pertes par :			
a) le feu ?		X	
b) le vol ?		X	
c) les calamités naturelles ou autres risques ?		X	

QUESTIONS	Réponses		Observations
	oui	non	
39; Avez-vous une connaissance parfaite des délais de livraison de vos fournisseurs?		X	
40. Avez-vous identifié les articles stratégiques qu'il faut avoir en stocks de façon permanente?	X		
41. Faites-vous des statistiques pour vos consommations annuelle ou mensuelle?	X	X	Versés au compte trésor public
42. Les factures et leurs justificatifs dûment contrôlés et approuvés sont-ils présentés au signataire des titres de paiement ?	X		Le trésor
43. Le caissier remet-il immédiatement et intégralement en banque, les chèques et les espèces qui ont été reçus ?	X		
44. Des vérifications sont-elles faites périodiquement par une personne indépendante pour s'assurer que tous les fonds reçus ont été correctement remis en banque?	X		Le contrôleur financier

ANNEXE 3 : GRILLE DE SEPARATION DES TACHES

	Nature des tâches	Personnel						
		Trésor public	Magasinier	Chefs de services	Agent comptable	Directeur général	Contrôleur financier	Directeur général
1. Demandeurs d'achats	Ex			X				
2. Etablissement des commandes	Ex				X			
3. Autorisation des commandes	A						X	X
4. Réception des articles	Ex		X		X			
5. Comparaison commande-facture	C				X			
6. Imputation budgétaire	E				X			
7. Comparaison bon de réception-facture	C		X		X			
8. Gestion de la caisse de menu dépenses	Ex				X			
9. Contrôle des activités de la trésorerie	C						X	
10. Dépôts en banque	Ex				X			
11. Autorisation des mouvements de fonds	A							X
12. Réception des relevés bancaires	En				X			
13. La préparation de la paie	Ex				X			
14. La préparation des enveloppes de paie	Ex				X			
15. La distribution des enveloppes	Ex				X			

Ex : tâche d'exécution,

En : tâche d'enregistrement,

C : tâche de contrôle

A : tâche d'autorisation